

# Skattemessig hjemsted for selskaper



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 581

Leveringsfrist: 25.4.2011

( \* regelverk for masteroppgave på:

[www.uio.no/studier/emner/jus/jus/JUR5030/reglement/vedlegg\\_emnebeskrivelse\\_masteroppgaver\\_JUR5030\\_5060.html](http://www.uio.no/studier/emner/jus/jus/JUR5030/reglement/vedlegg_emnebeskrivelse_masteroppgaver_JUR5030_5060.html) )

Til sammen 17 873 ord

18.04.2011

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING OG AVGRENSNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
<b>1.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>1</b>
<b>1.2</b>	<b>Avgrensning og begreper</b>	<b>2</b>
<b>1.3</b>	<b>Rettskildebildet</b>	<b>3</b>
1.3.1	Metode	3
1.3.2	OECDs rettskilder	4
<b>1.4</b>	<b>Det videre opplegg</b>	<b>5</b>
<b><u>2</u></b>	<b><u>PRINSIPPER FOR UTSTREKNINGEN AV NORSK BESKATNING</u></b>	<b><u>6</u></b>
<b><u>3</u></b>	<b><u>HJEMSTEDETS BETYDNING</u></b>	<b><u>7</u></b>
<b>3.1</b>	<b>Hjemmehørendebegrepets betydning i skatteloven</b>	<b>7</b>
<b>3.2</b>	<b>Hjemstedsbegrepets betydning i OECDs Mønsteravtale</b>	<b>8</b>
<b><u>4</u></b>	<b><u>INNHALDET I HJEMMEHØRENDEBEGREPET I § 2-2</u></b>	<b><u>9</u></b>
<b>4.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>9</b>
<b>4.2</b>	<b>Skatteloven-1911 § 20 (1) som rettskildefaktor ved tolkningen av hjemmehørendebegrepet i § 2-2</b>	<b>9</b>
<b>4.3</b>	<b>Hvilke tilknytningskriterier er relevante?</b>	<b>11</b>
4.3.1	Betydningen av hvor selskapet er registrert	11
4.3.2	Betydningen av aksjonærenes bosted	13
4.3.3	Betydningen av hvor selskapet ledes fra	14
4.3.3.1	Ledelsen på styrenivå	15
4.3.3.2	Den daglige ledelse	17
4.3.3.3	Stedet hvor generalforsamlingen treffer sine beslutninger	19
4.3.4	Stedet for selskapets vesentlige aktivitet	19
<b>4.4</b>	<b>Ledelse på styrenivå eller helhetsvurdering?</b>	<b>20</b>

4.4.1	Ordlyd og forarbeider	20
4.4.2	Finansdepartementets brev av 7. mai 1998	21
4.4.3	Rettspraksis og ligningspraksis	22
4.4.4	Juridisk teori	24
4.4.5	Konklusjon	25
<b>4.5</b>	<b>Skal det skilles mellom utenlandskregistrerte og norskregistrerte selskaper?</b>	<b>25</b>
4.5.1	Var det rettskildemessig grunnlag for ulike kriterium?	26
4.5.2	Er det rettskildemessig grunnlag for skillet i dag?	28
4.5.2.1	Den rettskildemessige verdien av Finansdepartementets uttalelse	28
4.5.2.2	Betydningen av at Lignings-ABC gir uttrykk for skillet	28
4.5.3	Er et eventuelt skille hensiktsmessig?	29
4.5.4	Forholdet til etableringsretten i EØS-avtalen	33
<b>4.6</b>	<b>Den virkelige ledelse på styrenivå</b>	<b>35</b>
4.6.1	Betydningen av hvem som treffer beslutninger på styrenivå	35
4.6.2	Stedet for den virkelige ledelse på styrenivå	37
4.6.3	Overvekt av styredisposisjoner med tilknytning til Norge	38
<b>4.7</b>	<b>Mønsteravtalen som tolkningsfaktor ved tolkningen av hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2</b>	<b>39</b>
<b>4.8</b>	<b>Sammenfatning</b>	<b>41</b>
<b><u>5</u></b>	<b><u>BESLUTNINGER SOM HØRER UNDER LEDELSEN PÅ STYRENIVÅ</u></b>	<b><u>43</u></b>
<b><u>6</u></b>	<b><u>FORHOLDET MELLOM § 2-2 OG HJEMMEHØRENDEBEGREPET I ANDRE BESTEMMELSER</u></b>	<b><u>45</u></b>
6.1	Hjemmehørendebegrepet etter NOKUS- reglene	46
6.2	Hjemmehørendebegrepet i § 2-38 (3)	48
6.3	Konklusjon	49
<b><u>7</u></b>	<b><u>FORHOLDET MELLOM SKATTEAVTALER OG NORSK RETT</u></b>	<b><u>50</u></b>
<b><u>8</u></b>	<b><u>MØNSTERAVTALEN ARTIKKEL 4</u></b>	<b><u>52</u></b>

<b>8.1</b>	<b>Henvisningen til statenes interne rett</b>	<b>52</b>
<b>8.2</b>	<b>Selskapet må være gjenstand for generell skatteplikt</b>	<b>53</b>
<b>8.3</b>	<b>”Place of effective management”</b>	<b>54</b>
<b>8.4</b>	<b>Forslag om endring av Mønsteravtalens hjemstedsregel</b>	<b>56</b>
<b><u>9</u></b>	<b><u>SLUTTBEMERKNINGER</u></b>	<b><u>59</u></b>
<b>9.1</b>	<b>Har hjemstedsbegrepet samme betydning som i norsk rett som i Mønsteravtalen?</b>	<b>59</b>
<b>9.2</b>	<b>Er ledelse på styrenivå et egnet kriterium for å avgjøre når et selskap er hjemmehørende i Norge?</b>	<b>60</b>
<b>9.3</b>	<b>De lege ferenda</b>	<b>60</b>
<b><u>10</u></b>	<b><u>REGISTER</u></b>	<b><u>62</u></b>
<b>10.1</b>	<b>Lover og forarbeider</b>	<b>62</b>
<b>10.2</b>	<b>Domsregister</b>	<b>63</b>
<b>10.3</b>	<b>Litteraturliste</b>	<b>63</b>
<b>10.4</b>	<b>Utvalget (dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål)</b>	<b>65</b>
<b>10.5</b>	<b>Annet</b>	<b>66</b>

# 1 Innledning og avgrensning

## 1.1 Innledning

Denne avhandlingen behandler enkelte problemstillinger som er knyttet til i hvilket land et selskap skal regnes for å høre hjemme i skatterettslig forstand. Grunnet økt mobilitet i verdenssamfunnet får slike problemstillinger større betydning. Det er vanlig at selskaper driver sin virksomhet i flere stater, og det kan være vanskelig å bestemme hvilken stat selskapet hører til i en skattemessig sammenheng. Dette fører samtidig til et behov for klare regler som kan forhindre internasjonal dobbeltbeskatning.

Statene inngår derfor en rekke skatteavtaler som skal fordele beskatningsretten mellom dem. Skatteavtalene avhjelper som regel dobbeltbeskatning ved å fordele denne retten mellom en hjemstedsstat og en kildestat.<sup>1</sup> Etter hjemstedsstatens interne rett, ilegges som regel selskapet en generell skatteplikt, hvor all inntekt skattelegges uavhengig av hvor den er opptjent. Samtidig har selskapet en mer begrenset skatteplikt til stater hvor inntekter har en nærmere definert tilknytning til. Det er altså den juridiske dobbeltbeskatningen avtalene tar sikte på å forhindre. Det vil si når samme fordel blir skattelagt for samme inntektsår hos samme skattyter og med sammenlignbare skatter i mer enn en stat.<sup>2</sup>

Dersom et selskap etter intern skattelovgivning i et annet land anses skattemessig hjemmehørende i vedkommende land, samtidig som selskapet anses skattemessig hjemmehørende i Norge, oppstår problemet med dobbelt skattemessig bosted. Skatteavtalene løser dette problemet ved en bestemmelse hvor en av statene etter nærmere kriterier gir avkall på å anse selskapet som hjemmehørende der.

Organisation for Economic Co-operation and Development (heretter OECD) har utarbeidet OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (heretter

---

<sup>1</sup> Skaar (2006) s. 110.

<sup>2</sup> Gjems-Onstad (2003) s. 1323 og Zimmer (2009)a s. 30.

Mønsteravtalen), som er en mønsteravtale statene kan bruke som modell for skatteavtalene seg imellom. De fleste skatteavtalene Norge har inngått bygger på denne malen.<sup>3</sup> Etter dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 blir skatteavtaler som Kongen i statsråd inngår etter samtykke fra Stortinget umiddelbart en del av norsk rett, da med trinnhøyde som norsk lov. En forutsetning for at avtalene skal komme til anvendelse, er imidlertid at visse kriterier i den norske skatteloven er oppfylt.

Den overordnede problemstilling for oppgaven er når et selskap er hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 og hjemstedsbegrepet i OECDs Mønsteravtale artikkel 4.

## 1.2 Avgrensning og begreper

Avhandlingen vil ta for seg det skatterettslige hjemsted for selskaper, og med begrepet ”selskaper” menes i den videre fremstilling aksjeselskaper og ikke andre innretninger oppregnet i skatteloven § 2-2. Denne avgrensningen gjøres da problemstillingen er mest praktisk for selskaper med subjektiv skatteplikt, da særlig aksjeselskap.

Statene kan ha forskjellige definisjoner av hvilke juridiske personer som er selvstendige skattesubjekter. Hvis en juridisk person behandles som et selvstendig skattesubjekt her i Norge, mens det i et annet land er deltakerne som blir skattlagt for selskapets inntekt, vil selskapet her i Norge også bli skattlagt for den del som faller på de utenlandske deltakere.<sup>4</sup>

Når uttrykket ”hjemmehørendebegrepet” blir benyttet i denne fremstillingen, menes det begrepet slik det følger av § 2-2 (1), såfremt ikke annet fremgår av sammenhengen. Begrepet ”hjemmehørende” benyttes også i flere andre sammenhenger i skatteloven, men det er ikke dermed sagt at begrepet skal forstås likt i alle sammenhenger, noe som drøftes i kapittel 6 av avhandlingen.

Som det vil fremgå, har hjemmehørendebegrepet betydning for hvor et selskap har alminnelig skatteplikt. Et selskap kan også ha en begrenset skatteplikt til den stat hvor inntekten har sin kilde, men da dette faller utenfor temaet for oppgaven vil det ikke bli

---

<sup>3</sup> Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) s. 49.

<sup>4</sup> Zimmer (2009)a s. 31.

berørt. Dette betyr at et beslektet tema som spørsmålet om fast driftssted for et selskap ikke omfattes.

Et tema som ligger tett opp mot spørsmålet om når et selskap er hjemmehørende i Norge, er når selskapet ikke lenger kan anses hjemmehørende her, altså utflytting av selskap. Disse to temaene er i stor grad to sider av samme sak, og utflytting vil bli drøftet i den grad det kan belyse når selskapet fortsatt er hjemmehørende i Norge. Det vil derimot ikke bli gjort nærmere rede for omstendighetene rundt utflytting av selskap.

Jeg vil i det følgende bruke begrepet ”internrett” som en motsetning til hva som følger av Mønsteravtalen. Dette er noe misvisende da en skatteavtale straks blir en del av norsk rett når den er inngått av Kongen i statsråd etter samtykke av Stortinget.<sup>5</sup> Begrepet vil likevel bli brukt for å tydeliggjøre når det er snakk om regler som opprinnelig har norsk opphav, i motsetning til det som har opphav i folkerettslige regler.

En delproblemstilling i denne avhandlingen er bostedsbegrepet slik det forkommer i OECDs Mønsteravtale. Det finnes flere andre skatteavtaler som også inneholder et hjemstedsbegrep, men de vil altså ikke bli berørt.

### 1.3 Rettskildebildet

#### 1.3.1 Metode

I denne oppgaven vil jeg benytte den alminnelige juridiske metode.<sup>6</sup> Rettskildebildet i skatteretten er stort sett i samsvar med det som gjelder for øvrige rettsområder. Da det ikke foreligger særlig rettspraksis rundt temaet for avhandlingen, vil det først og fremst bli lagt til grunn andre rettskilder.

Selv om det er foretatt noen språklige justeringer i forhold til den tidligere skattelov, var det ikke tilsiktet noen materielle endringer.<sup>7</sup> Rettskilder knyttet til den tidligere bestemmelsen vil derfor fortsatt være av betydning.

---

<sup>5</sup> Dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1.

<sup>6</sup> Se Eckhoff (2001) for nærmere innføring.

<sup>7</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33.

Det er visse særtrekk ved rettskildene i skatteretten som skal bemerkes her. Det som kanskje særlig kjennetegner den rettskildemessige siden av skatteretten, er den sterke styringen i skatteetaten. Lignings-ABC er en håndbok som utgis årlig av Skattedirektoratet, og er ment som en instruks til skatteetaten.<sup>8</sup> Rettsanvenderne i skatteetaten må dermed følge retningslinjene som følger av håndboken. Domstolene og ligningsnemndene vil derimot ikke være bundet av denne.

Det utgis også en rekke administrative uttalelser, særlig fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet. Det er ikke tvilsomt at disse er relevante, men det er et spørsmål hvor stor vekt de skal tillegges. For ligningsadministrasjonen kan uttalelsene være en instruks, slik at de må følges.<sup>9</sup>

Når det i denne avhandlingen stilles spørsmål ved hvilken rettskildemessig vekt de ulike kildene har, tar jeg da sikte på hvilken vekt jeg antar de blir tillagt av Høyesterett.

### 1.3.2 OECDs rettskilder

En del av avhandlingens problemstilling er hjemstedsbegrepet i OECDs Mønsteravtale. I likhet med andre skatteavtaler, er dette en folkerettslig traktat og Wienkonvensjonens bestemmelser kommer dermed til anvendelse ved tolkningen.<sup>10</sup> Norge er ikke tilsluttet denne konvensjonen, men den blir ansett for i stor grad å gi uttrykk for folkerettslig sedvanerett.<sup>11</sup> Det skal tas utgangspunkt i den objektive alminnelige betydningen av begrepene som brukes i traktaten, og ordlyden skal tolkes i lys av traktatens gjenstand og formål.<sup>12</sup> Norsk rettskildelære kommer altså ikke til anvendelse ved tolkningen av Mønsteravtalen.

Avtalen er ikke bindende for medlemsstatene, men OECD har anbefalt at medlemsstatene legger denne til grunn ved inngåelsen av skatteavtaler.<sup>13</sup> Det er også

---

<sup>8</sup> Lignings-ABC 2010/2011 s. iii.

<sup>9</sup> Wilschow (1997) s. 39.

<sup>10</sup> Skaar (2006) s. 53.

<sup>11</sup> Ruud (2006) s. 85.

<sup>12</sup> Wienkonvensjonen art. 31 (1). For en nærmere innføring i tolkning av traktater, se Ruud (2006) s. 92-99, og Skaar (2006) s. 54-77 for en nærmere drøftelse av tolkning av skatteavtaler.

<sup>13</sup> OECD, Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital (Paris 1997).



utarbeidet kommentarer<sup>14</sup> til Mønsteravtalen som er ment å veilede i anvendelsen av avtalen. Det anbefales også at myndighetene følger kommentarene ved anvendelsen av skatteavtalene.<sup>15</sup> Det er alminnelig anerkjent i norsk rett at kommentarene til Mønsteravtalen tjener som en sentral rettskilde ved tolkningen av skatteavtaler som bygger på malen.<sup>16</sup> Kommentarene knyttet til artikkel 4 vil derfor være sentral i fremstillingen av Mønsteravtalen.

#### 1.4 Det videre opplegg

Jeg vil i det videre se på enkelte prinsipper som er bestemmende for hvor langt norsk beskatning skal strekke seg, og hvilken betydning det har å slå fast hvor et selskap hører hjemme. Deretter gjør jeg rede for innholdet i hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2. Herunder drøfter jeg hvilken tilknytning det kreves for å anse et selskap som hjemmehørende i Norge.

I kapittel 6 vil jeg se på om begrepet ”hjemmehørende” har samme innhold i alle bestemmelser i skatteloven det blir brukt.

Som en innledning til delen som omhandler Mønsteravtalen, vil jeg si noe generelt om forholdet mellom norsk internrett og skatteavtaler. Dernest gjør jeg rede for hjemstedsbegrepet slik det fremgår av Mønsteravtalen. Til sist i kapittel 9 foretar jeg en sammenligning av begrepet i norsk rett og slik det fremgår av Mønsteravtalen. Her vil det også vurderes hvorvidt gjeldende regler er egnet til å løse spørsmål om et selskap hører hjemme i Norge.

---

<sup>14</sup> Henvisninger til dette verket forkortes med OECDkomm.

<sup>15</sup> OECD, op.cit.

<sup>16</sup> Se bl.a. Rt.2008 s. 577.

## 2 Prinsipper for utstrekningen av norsk beskatning

Et viktig skattepolitisk spørsmål er hvor langt norsk beskatning skal strekke seg når det gjelder inntekter som har tilknytning til andre land. Det er ulike prinsipper som kan bestemme i hvor stor utstrekning beskatningen skal foretas. Jeg vil her gjøre rede for to prinsipper som kan være bestemmende for utstrekningen av beskatning. Hvor langt norsk beskatning faktisk strekker seg, faller derimot utenfor oppgavens tema.

Noen stater velger å skattelegge en skatteyter for alle inntekter uansett hvor i verden de stammer fra, bare inntekten kan tilordnes en skatteyter som har en bestemt tilknytning til landet.<sup>17</sup> Dette prinsippet kalles globalinntektsprinsippet. Stater som bygger på dette prinsippet, må avgjøre hvilke tilknytningskriterier som skal være avgjørende.<sup>18</sup>

Stater som følger territorialprinsippet begrenser skatteleggingen til inntekt og formue som har tilknytning til staten. Det er uten betydning at skattesubjektet som erverver inntekten eller eier formuesobjektet ikke har tilknytning til riket.<sup>19</sup>

Norsk skatterett bygger på en kombinasjon av disse to prinsippene.<sup>20</sup> Utgangspunktet er at det er skatteyterens tilknytning til den norske stat som er avgjørende for skatteleggingen, og enkelte modifikasjoner kan ses som et utslag av territorialprinsippet.<sup>21</sup> Reglene om kildeskatt er et eksempel på det. Etter skatteloven § 2-3 kan skattyter ha en begrenset skatteplikt til Norge, selv om vedkommende ikke er hjemmehørende i riket. Det vil være tilfellet når formuen og inntekten har nærmere bestemt tilknytning til Norge.

Hvorvidt et selskap kan anses hjemmehørende i Norge vil dermed i stor grad være et spørsmål om hvilke tilknytningskriterier det kan legges vekt på.

---

<sup>17</sup> Aarbakke (1990) s. 340.

<sup>18</sup> L.c.

<sup>19</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 31.

<sup>20</sup> Aarbakke (1990) s. 340.

<sup>21</sup> L.c.

### 3 Hjemstedets betydning

Jeg vil i det følgende redegjøre for hvilken betydning det har å fastslå hvor et selskap har hjemsted, henholdsvis etter norsk skattelov og etter Mønsteravtalen.

#### 3.1 Hjemmehørendebegrepets betydning i skatteloven

Etter norsk skattelov har selskapets hjemsted først og fremst betydning for grensen mellom alminnelig og begrenset skatteplikt til Norge. Det følger av lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (heretter skatteloven) § 2-2 (1) at "[p]likt til å svare skatt har ... selskaper m.v. såfremt de er hjemmehørende i riket". Skatteplikten gjelder all formue og inntekt, selv om den har sin kilde i utlandet, jf. § 2-2 (6).

Dette innebærer at selskaper som er "hjemmehørende i riket" har alminnelig skatteplikt til Norge etter globalinntektsprinsippet. Et selskap kan også ha begrenset eller alminnelig skatteplikt til fremmed stat, men dette ligger utenfor avhandlingens problemstilling.

Skatteavtaler skal som utgangspunkt kun begrense en skatteyters alminnelige skatteplikt til Norge.<sup>22</sup> En må derfor først undersøke om det foreligger hjemmel for skattlegging etter norsk internrett, deretter hvorvidt det er inngått skatteavtale med fremmed land som begrenser skattleggingen etter intern skatterett.<sup>23</sup> Det siste er et spørsmål om utstrekningen av norsk beskatningsrett, og faller utenfor temaet for oppgaven. Det forutsettes derfor at det ikke foreligger en slik avtale som begrenser den alminnelige skatteplikt til Norge.

I flere av bestemmelsene i skatteloven er det avgjørende hvor et selskap hører hjemme. NOKUS<sup>24</sup>-reglene kommer for eksempel til anvendelse for deltakere i norsk-kontrollerte selskap m.v. som er hjemmehørende i lavskatteland.<sup>25</sup> Dersom selskapet ikke er hjemmehørende i Norge etter § 2-2 blir spørsmålet hvorvidt det kan anses som hjemmehørende etter en av disse bestemmelsene.<sup>26</sup> Hvorvidt det kan legges til grunn at

---

<sup>22</sup> Zimmer (2009)a s. 60.

<sup>23</sup> Lignings-ABC 2010/2011 s. 1236.

<sup>24</sup> Står for NORsk Kontrollert Utenlandsk Selskap.

<sup>25</sup> Jf. skatteloven § 10-60.

<sup>26</sup> Utv.2011 s. 123.

begrepet har samme innhold i alle bestemmelsene det brukes, tas opp i kapittel 6 av avhandlingen.

### 3.2 Hjemstedsbegrepets betydning i OECDs Mønsteravtale

Ved anvendelse av skatteavtalene har det betydning i ulike sammenhenger å fastslå et selskaps hjemsted. Hjemstedsbegrepet vil for det første avgjøre den enkelte avtales virkeområde.<sup>27</sup> Selskapet må ha hjemsted i minst én av avtalestatene etter vedkommende stats interne rett for at skatteavtalen skal komme til anvendelse.<sup>28</sup>

For det andre har det betydning å fastslå selskapets hjemsted for å løse tilfeller av dobbeltbeskatning som oppstår på grunn av at et selskap etter internrett anses å ha hjemsted i to stater.<sup>29</sup> Slike tilfeller kan oppstå der stater legger til grunn ulike kriterier for når et selskap skal anses for å høre hjemme i vedkommende stat. Mønsteravtalen har en bestemmelse der en stat etter nærmere kriterier gir avkall på å anse selskapet som hjemmehørende der. Avtalen har dermed et eget hjemstedsbegrep. Innholdet av dette begrepet drøftes i kapittel 8.

For det tredje løser hjemstedsbegrepet tilfeller der dobbel skattelegning oppstår som følge av at selskapet blir skattelagt for den samme inntekt både i hjemstedstaten og i inntektskildestaten.<sup>30</sup> Dette siste er imidlertid ikke et tema i denne avhandlingen.

Hjemstedsbegrepet vil også være av betydning ved tolkningen av enkeltreglene om fordeling av beskatningsretten.<sup>31</sup> Det er fordi Mønsteravtalen artikkel 21 innebærer at inntekter som ikke er særskilt regulert i avtalen skal beskattes i staten selskapet har hjemsted.

---

<sup>27</sup> OECDkomm. art. 4 pkt. 1.

<sup>28</sup> Mønsteravtalen art. 1.

<sup>29</sup> OECDkomm. art. 4 pkt. 1.

<sup>30</sup> OECDkomm. art. 4 pkt. 1.

<sup>31</sup> Liland (2002) s. 46.

## 4 Innholdet i hjemmehørendebegrepet i § 2-2

### 4.1 Innledning

I denne delen av oppgaven vil jeg gjøre rede for innholdet i hjemmehørendebegrepet i § 2-2, herunder når et selskap skal anses som hjemmehørende i Norge.

Det følger altså av skatteloven § 2-2 (1) at et selskap har alminnelig skatteplikt til Norge dersom det er ”hjemmehørende i riket”. Ordlyden tilsier at selskapet må ha en viss tilknytning til riket for å ha alminnelig skatteplikt hit. Utover dette gir bestemmelsen liten veiledning, og loven inneholder heller ingen definisjon av begrepet. Det er også lite rettspraksis som klart tar standpunkt til hva innholdet i hjemmehørendebegrepet er.

Likevel kan enkelte sider ved begrepets innhold anses som klarlagt gjennom ligningspraksis, administrative uttalelser og allmenn oppfatning i juridisk teori.<sup>32</sup> Det følger av forarbeidene at en også kan trekke paralleller til skatteloven-1911 § 20 (1) om skattested innen Norge ved tolkningen av begrepet.<sup>33</sup> Jeg vil derfor først gi noen innledende bemerkninger om bestemmelsen og rettspraksisen knyttet til denne.

### 4.2 Skatteloven-1911 § 20 (1) som rettskildefaktor ved tolkningen av hjemmehørendebegrepet i § 2-2

Selskaper skal i dag bare betale statsskatt<sup>34</sup>, men hadde tidligere skatteplikt til kommunene. Skatteloven-1911 § 20 (1) avgjorde hvilken kommune selskapet skulle skatte til. Det er dermed visse likheter mellom dette temaet og det som er gjenstand for drøftelse i denne avhandlingen.

Det fulgte av § 20 (1) at ”[h]as flere kontorer skal beskatningen skje i den kommune hvor hovedkontoret ligger. Has intet kontor skal beskatningen skje i den kommune hvor bestyrelsen har sitt sete”. Ordlyden er svært forskjellig fra skatteloven § 2-2 (1). I gjeldende skattelov gis det ingen spesifikke anvisninger på hvilken tilknytning selskapet må ha til Norge for å anses hjemmehørende her, mens det i § 20 (1) gis konkrete

---

<sup>32</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33.

<sup>33</sup> L.c.

<sup>34</sup> Jf. skatteloven § 2-36 (2).

anvisninger på hvilke tilknytningsforhold som er avgjørende. Dette kan tale for å være varsom med å tillegge bestemmelsen for stor vekt.

Bestemmelsen regulerer altså interkommunale forhold. Denne problemstillingen i tar ikke i betraktning betydningen av hjemstedet i internasjonal sammenheng, som er spørsmålet i forhold til § 2-2. Det vil derfor kunne være andre hensyn som gjør seg gjeldende i denne sammenheng. Det er av større provenymessig betydning å avgjøre når det foreligger alminnelig skatteplikt til Norge, enn det er å avgjøre hvilken kommune selskapet skal skatte til.

Ordlyden i § 20 (1) tilsier at det er lokaliseringen av hovedkontoret som er avgjørende for hvor selskapet er hjemmehørende. Det ville være lett å åpne et hovedkontor i et land med fordelaktig beskatning, mens den egentlige virksomheten foregår i et høyskatteland. Rettspraksis rundt denne bestemmelsen la imidlertid til grunn at det i prinsippet var lokaliseringen av den faktiske ledelse som var avgjørende.<sup>35</sup> Bestemmelsen må derfor ses i sammenheng med denne praksis.

Det kan likevel stilles spørsmål ved hvor stor vekt en bør tillegge denne rettspraksis ved tolkningen av § 2-2. På den ene side knytter det seg en del rettspraksis til forståelsen av den tidligere bestemmelsen om interkommunale forhold, slik at innholdet i en viss grad vil være klarlagt. Dette kan være til god hjelp ved tolkningen av hjemmehørendebegrepet i dagens skattelov, hvor rettspraksis er sparsom. På den annen side er rettspraksis knyttet til den tidligere bestemmelsen noe gammel. Dagens forhold tillater helt andre former for kommunikasjon enn hva som var mulig tidligere, og det er ikke sagt at hva som følger av denne rettspraksisen fortsatt vil være like aktuell i dag.

Det kan dermed være grunn til vise tilbakeholdenhet med å tillegge denne rettspraksis vekt. Jeg vil likevel vise til slike dommer i den grad de kan bidra til å klarlegge de problemstillingene som blir tatt opp i oppgaven.

---

<sup>35</sup> Se for eksempel Rt.1927 s. 782.

### 4.3 Hvilke tilknytningskriterier er relevante?

Ordlyden i skatteloven § 2-2 (1) indikerer som nevnt at et selskap må ha en viss tilknytning til Norge for å høre hjemme her. Det må derfor avklares hvilke tilknytningskriterier som er relevante ved vurderingen av når et selskap er hjemmehørende i Norge.

Det er her snakk om selskaper, og disse er som kjent juridiske personer. Begrepet ”hjemmehørende” må derfor vise til et tilknytningspunkt det er naturlig å si at en slik juridisk person kan ha.<sup>36</sup> Det er da naturlig å se hen til privatrettslige regler om aksjeselskap, som kan danne et utgangspunkt for når et selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge.<sup>37</sup>

#### 4.3.1 Betydningen av hvor selskapet er registrert

Da begrepet ”hjemmehørende” viser til tilknytningspunkter som er naturlige å forbinde med et selskap, kan det virke innlysende å ta utgangspunkt i at et selskap er skatterettslig hjemmehørende i Norge når det etter vedtektene<sup>38</sup> har forretningskontor i en norsk kommune. Det blir også i praksis tatt utgangspunkt i hvor selskapet er registrert, i vurderingen av hvor selskapet har sitt skattemessige hjemsted.<sup>39</sup>

Det vil ha bevismessige fordeler å kunne legge til grunn at et selskap er hjemmehørende der det er registrert. Dette vil enkelt kunne la seg fastslå, noe som vil være arbeidsbesparende for skattemyndighetene.

Det vil imidlertid også være ulemper med å legge til grunn at det skattemessige hjemstedet for selskapet er det samme som registreringslandet. Dette vil lett åpne for skattemessige tilpasninger, hvor selskaper velger å registrere seg i lavskatteland, mens den egentlige virksomheten foregår i andre land. Rettskildene tyder også på at registreringsstaten ikke uten videre skal legges til grunn som skattemessig hjemsted for selskapet.

---

<sup>36</sup> Storm-Nilsen (1987) s. 8.

<sup>37</sup> L.c.

<sup>38</sup> Etter aksjeloven § 2-2 (1) nr. 2 skal vedtektene angi den kommune i riket hvor selskapet skal ha sitt forretningskontor.

<sup>39</sup> Stoveland (2010) note 34.

I forarbeidene til skatteloven-1911 legges det til grunn at registreringsstedet ikke er av avgjørende betydning. Det heter her at "[e]t selskap med reell virksomhet kan måtte regnes som hjemmehørende i Norge selv om selskapet er registrert i et annet land og etter selskapets vedtekter har sitt kontor der".<sup>40</sup> I forarbeidene til gjeldende skattelov uttales det at det i vurderingen av hvorvidt et utenlandskregistrert selskap er hjemmehørende i Norge "skal tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge".<sup>41</sup> Det gis altså uttrykk for at det er de reelle forhold som er avgjørende.

At de reelle forhold vil være avgjørende, følger også av rettspraksis angående interkommunale forhold. Rt.1923 s. 146 gjaldt en tvist mellom kommunene Arendal og Kristiania om beskatning av en skipsreder. Dommen legger til grunn at det er de faktiske forhold som skal tillegges vekt dersom de er i strid med de formelle forhold. Retten kom også til i Rt.1926 s. 782 at det ikke var avgjørende hvor det var anmeldt at selskapet skulle ha sitt sete og kontor. I vurderingen av hvor selskapet hørte hjemme, ble det lagt vekt på hvor det kontor som faktisk ledet selskapets rederibedrift lå.

I Rt.2002 s. 1144 var det spørsmål om straffeansvar for manglende innlevering av selvangivelse for utenlandske selskap. Høyesterett måtte først ta stilling til om det forelå skatteplikt etter skatteloven § 2-2 for de utenlandskregistrerte selskapene. Retten kom til at selskapet var ledet fra Norge og derfor hjemmehørende her.

I følge Frederik Zimmer er det klart at uttrykket "hjemmehørende" ikke viser til formelle kriterier, så som den stat hvor selskapet er stiftet og registrert, men har et materielt innhold.<sup>42</sup> I følge Truls Storm-Nielsen bør imidlertid utgangspunktet være at et aksjeselskap har alminnelig skattested i Norge når det etter vedtektene har forretningskontor her.<sup>43</sup> Slik jeg forstår ham, er dette bare et utgangspunkt, slik at selskapet kan bli ansett hjemmehørende et annet sted dersom forholdene skulle tilsi det, men at det skal en del til.

---

<sup>40</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 67.

<sup>41</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33.

<sup>42</sup> Zimmer (2009)a s. 126.

<sup>43</sup> Storm-Nilsen (1987) s. 4.



Det er dermed klart at registreringsstedet først og fremst vil tjene som et utgangspunkt. Det vil ikke være avgjørende for hvor selskapet har sitt skattemessige hjemsted, dersom de reelle forhold tilsier annet. Utenlandskregistrerte selskaper kan derfor bli ansett som hjemmehørende i Norge.

Jeg vil i det følgende drøfte hvilke forhold som kan indikere at selskapet er hjemmehørende i en annen stat enn der det er registrert.

#### 4.3.2 Betydningen av aksjonærenes bosted

Et spørsmål er hvorvidt det kan legges vekt på hvor selskapets aksjeeiere er bosatt i vurderingen av hvor selskapet har sitt skattemessige hjemsted. Det ses foreløpig bort fra at aksjeeiere kan inneha andre roller i et selskap, så som styremedlem, daglig leder m.v. Her vurderes betydningen av deres bosted i egenskap av å være aksjonær.

Ordlyden i § 2-2 (1) tilsier at aksjonærenes bosted ikke er av betydning. Etter denne bestemmelsen er det *selskapets* tilknytning til Norge som skal vurderes. Selskapet er et selvstendig subjekt i forhold til dets eiere, og aksjonærenes bosted bør da som utgangspunkt være uten betydning.

Hvor selskapet er 100 % norsk eid, kan det imidlertid sies å gi en viss indikasjon på at selskapet også er hjemmehørende i Norge. Det virker likevel som at det i praksis ikke legges vekt på dette. I en sak fra overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, kom nemnda frem til at selskapet ikke var hjemmehørende i Norge, selv om det var heleid av et norsk rederi.<sup>44</sup>

Rt.1973 s. 143 gjaldt et interkommunalt forhold, og selskapet hadde to aksjonærer. Disse hadde fullt herredømme over selskapet, og flere avgjørelser ble truffet av dem over hodet på selskapets regulære organer. Høyesterett avviste likevel denne indirekte kontrollen skulle ha betydning for selskapets bosted, og slo fast at selskapet hadde sin ”selvstendige skatterettslige eksistens”.<sup>45</sup> Også helt i startfasen av selskapet, som saken gjaldt, krevde virksomheten at ”selskapet fremtrådte som en organisasjonsmessig enhet

---

<sup>44</sup> Sak 1995-505OLN. Saken er ikke publisert og siteres etter Almvik (2006) s.31-42.

<sup>45</sup> Rt.1973 s. 143 på side 144.

og i aksjeselskaps form”.<sup>46</sup> Slik det også har fremgått ovenfor, er det grunn til å vise forsiktighet med å tillegge dommer angående interkommunale forhold for stor vekt. Det gis imidlertid også i juridisk teori uttrykk for at det er helt klart at aksjonærenes hjemsted er uten betydning.<sup>47</sup>

Det virker dermed å være klart at det ikke er av betydning hvor aksjonærene i selskapet er bosatt. Hvor det er snakk om en aksjonær med svært vide fullmakter kan imidlertid situasjonen bli en annen.<sup>48</sup>

#### 4.3.3 Betydningen av hvor selskapet ledes fra

Rettskildematerialet ovenfor har allerede indikert at det legges vekt på hvor selskapet reelt sett er ledet fra når det skattemessige hjemstedet skal fastslås. Ordlyden i § 2-2 (1) gir i denne sammenheng liten veiledning. Når et selskap har en så kvalifisert tilknytning til Norge at det ledes herfra, gir det imidlertid en god indikasjon på at selskapet også er hjemmehørende her.

Det heter også i forarbeidene til skatteloven-1911 at

”[e]t selskap med reell virksomhet kan måtte regnes som hjemmehørende i Norge selv om selskapet er registrert i et annet land og etter selskapets vedtekter har sitt kontor der. Det vil være tilfelle når virksomheten ikke ledes fra utlandet, men fra Norge, jf. skatteloven § 15 første ledd bokstav b. I denne situasjonen vil selskapet likevel være skattemessig hjemmehørende i Norge”.<sup>49</sup>

Her fremgår det at et selskap vil bli ansett som hjemmehørende i Norge dersom ledelsen utøves her. At et utenlandskregistrert selskap kan bli ansett hjemmehørende i Norge dersom ledelsen foregår herfra, fremgår også av Rt.2002 s. 1144.

---

<sup>46</sup> L.c.

<sup>47</sup> Se bl.a. Zimmer (2009)a s.126 og Aarbakke (1990) s. 392.

<sup>48</sup> Mer om dette i kapittel 4.5.

<sup>49</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 67.

Det må derfor spørres hva det vil si at selskapet er ledet fra Norge, herunder hvilke lederfunksjoner det skal legges vekt på.

#### 4.3.3.1 Ledelsen på styrenivå

Styret er et obligatorisk organ i aksjeselskaper<sup>50</sup>, og er en del av selskapets ledelse.<sup>51</sup>

Det er derfor naturlig å se hen til hvor styret foretar sine disposisjoner, når en skal vurdere om selskapet reelt sett er ledet fra Norge.

Det følger av forarbeidene til skatteloven at

”[d]et anses å være en utbredt rettsoppfatning at det ved vurderingen av om et utenlandsk registrert selskap skal anes hjemmehørende i Norge, skal tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grense tilfellene legges det avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå, finner sted i Norge”.<sup>52</sup>

Det legges dermed til grunn at det for utenlandskregistrerte selskaper, er stedet for selskapets virkelige ledelse som er avgjørende, og dette tilsvarer ledelsen på styrenivå.

Praksis fra Sentralskattekontoret gir også uttrykk for at en må legge vekt på hvor styret utfører sin ledelse i vurderingen av om selskapet er hjemmehørende i Norge. I sak 1995-505OLN<sup>53</sup> legges det til grunn at den rådende oppfatningen i juridisk teori er at det er ledelsen på styrenivå som er det avgjørende kriteriet i forhold til skatteloven § 2-2. Også her var det spørsmål om et utenlandskregistrert selskap kunne anses hjemmehørende i Norge. Dette er en enkeltavgjørelse fattet av en nemnd, og kan i utgangspunktet ikke tillegges særlig vekt med mindre den gir uttrykk for ligningspraksis.<sup>54</sup> Det må imidlertid kunne antas at avgjørelsen vil bli tillagt stor vekt i skatteetaten, da den er fattet av overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter.

---

<sup>50</sup> Jf. aksjeloven § 6-1 (1).

<sup>51</sup> Jf. overskriften til kapittel 6 i aksjeloven. Se også Woxholth (2007) s. 165.

<sup>52</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33.

<sup>53</sup> Almvik (2006) s. 31-42.

<sup>54</sup> Zimmer (2009)b s. 56.

Det er også en rekke administrative uttalelser som gir uttrykk for at det i grensetilfellene vil være ledelsen på styrenivå som vil være avgjørende for hvor selskapet hører hjemme. Det er ikke tvilsomt at disse uttalelsene er relevante rettskildefaktorer, men det er et spørsmål hvor stor vekt de skal tillegges.<sup>55</sup> Det er antatt at enkeltstående uttalelser i seg selv ikke vil ha særlig vekt.<sup>56</sup> Her er det imidlertid flere uttalelser som legger til grunn ledelsen på styrenivå som det avgjørende kriterium.

Finansdepartementet har blant annet i brev av 28. februar 1995<sup>57</sup> uttalt seg om forholdet mellom NOKUS- reglene og § 2-2. Disse reglene kommer til anvendelse dersom bosted etter § 2-2 (1) ikke kan påvises, og selskapet kan anses hjemmehørende i et lavskatteland.<sup>58</sup>

Finansdepartementet la her til grunn at

”[d]epartementet antar at et aksjeselskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Dette gjelder selv om selskapet er registrert i utlandet og formelt opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovegivning [sic]”.<sup>59</sup>

Slik jeg forstår denne uttalelsen, forutsettes det her at det er ledelsen på styrenivå som er det avgjørende kriteriet for når selskapet er hjemmehørende i Norge etter § 2-2, både for selskaper registrert i Norge og for selskaper registrert i utlandet.

I Finansdepartementets brev av 7. mai 1998<sup>60</sup> legges det imidlertid til grunn en annen vurdering enn den virkelige ledelse for norskregistrerte selskap. Her er ledelsen på styrenivå nevnt som bare ett av flere momenter som må tas i betraktning.

---

<sup>55</sup> Wilschow (1997) s. 29.

<sup>56</sup> Zimmer (2009)b s. 56.

<sup>57</sup> Brevet er inntatt i Utv.1995 s. 481.

<sup>58</sup> Jf. skatteloven § 10-60. Hvordan ”hjemmehørende” skal tolkes i denne sammenheng, se kapittel 6.2.

<sup>59</sup> Utv.1995 s. 481 på side 482.

<sup>60</sup> Utv.1998 s. 848.

Det er etter dette klart at det skal tas i betraktning hvor styret utøver sin ledelse i vurderingen av når selskapet er hjemmehørende i Norge. I hvert fall for utenlandskregistrerte selskaper, vil det i grensetilfellene legges avgjørende vekt på hvor selskapet har sin virkelige ledelse, og det vil si ledelsen på styrenivå.

#### 4.3.3.2 Den daglige ledelse

Det kan spørres hvorvidt det er uten betydning hvor den daglige ledelse er lokalisert. Dette blir drøftet i det følgende.

Forarbeidene til skatteloven-1911 gir uttrykk for hva den faktiske ledelse av selskapet innebærer. Det heter her at "[b]egrepet faktisk ledelse omfatter både avgjørelser om den daglige drift av selskapet og styrebeslutninger".<sup>61</sup> Lest isolert tilsier dette at også stedet for den daglige ledelse av selskapet er relevant i vurderingen. Det gis imidlertid også en definisjon på begrepet "virkelig ledelse" hvor det avgrenses spesifikt mot de avgjørelser som hører til den daglige ledelse av selskapet:

"[d]e beslutningene som skal tillegges vekt i relasjon til om virkelig ledelse av virksomheten skal anses for å finne sted i Norge må være av en viss betydning, slik at det naturlig tilligger styret å treffe dem til forskjell fra den daglige leder".<sup>62</sup>

Det kan spørres hvorvidt denne forskjell i språkbruk er tilsiktet, slik at det er en realitetsforskjell mellom å ha sin faktiske virksomhet i et land og det å ha sin virkelige ledelse der. Departementet synes imidlertid å forutsette at det ikke er forskjell i denne begrepsbruken, da det i forbindelse med omtalen av faktisk ledelse viser til drøftelsen av virkelig ledelse.<sup>63</sup> Begrepene "virkelig ledelse", "faktisk ledelse" og "reell ledelse" brukes også om hverandre i teorien, og det må kunne antas at begrepene er synonyme. Forarbeidene til skatteloven-1911 gir dermed samlet sett uttrykk for at den virkelige ledelse inkluderer beslutninger på styrenivå, til forskjell fra beslutninger som hører til den daglige ledelse av selskapet.

---

<sup>61</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 63.

<sup>62</sup> Ibid. s. 93.

<sup>63</sup> Ibid. s. 63.

Jeg går nå over til å se på hva som følger av rettspraksis og ligningspraksis.

Rt. 1973 s. 143 gjaldt et interkommunalt forhold, og tvisten var mellom Oslo og Karmøy kommune. Uenigheten gjaldt bare de første årene av selskapets tilværelse, og på denne tid var ikke selskapet fullstendig formalisert. Retten kom til at ledelsen og kontoret befant seg i Oslo. Styremøtene ble holdt i Oslo, men også andre steder. Selskapets administrasjon under styrenivå foregikk imidlertid i Oslo. Høyesterett fant derfor at det ikke var tvilsomt at ledelsen og kontoret var i Oslo.

Retten legger altså ikke her bare vekt på styrefunksjonen. Den perioden det her var snakk om, var helt i startfasen av selskapet. Det ordinære styrearbeidet var i denne fasen av begrenset betydning. Dette kan være grunnen til at stedet for den øvrige administrasjon av selskapet ble ansett for å ha større betydning for hvor selskapet hørte hjemme.<sup>64</sup> Det fulgte også av skatteloven-1911 § 20 (1) annet punktum at dersom selskapet ikke hadde kontor, skulle beskatning skje i den kommune ”bestyrelsen har sitt sete”. ”Bestyrelsen” er etter ordlyden et videre begrep enn ”den virkelige ledelse”. Det virker også å være forutsatt i forarbeidene.<sup>65</sup> Det kan dermed være grunn til ikke å tillegge dommen særlig vekt i denne sammenheng.

I en dom fra Kristiansand tingrett, ble et selskap registrert i Spania ansett for å høre hjemme i Norge.<sup>66</sup> Retten anså det som avgjørende hvor selskapet reelt ble ledet fra, og det ble dermed lagt vekt på hvor ledelsen på styrenivå foregikk fra. Også den daglige drift og operative drift ble utøvd i Norge, men dette ble ikke betraktet som tilstrekkelig for å anse selskapet hjemmehørende her. Det fremgår ikke om retten i det hele tatt la vekt på at den daglige ledelse ble ivaretatt i Norge. Det kan være naturlig å forstå dommen slik at retten anså dette relevant som et hjelpemoment for å sannsynliggjøre hvor stedet for den virkelige ledelsen av selskapet befant seg, men ikke som et selvstendig moment ved vurderingen.

---

<sup>64</sup> Se også Storm-Nilsen (1987) s. 12.

<sup>65</sup> I Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 93 heter det at ”[b]estyrelsen av en virksomhet innebærer et vidt spekter av beslutninger, fra de fundamentale avgjørelser av stor strategisk betydning for virksomheten og til mer rutinepregede disposisjoner knyttet til den daglige drift”.

<sup>66</sup> Dommen er inntatt i Utv.2010 s. 968.

I Finansdepartementets brev av 7. mai 1998<sup>67</sup>, legges det imidlertid til grunn at det skal foretas en helhetsvurdering hvor det er spørsmål om et norskregistrert selskap fortsatt hjemmehørende i riket. I denne vurderingen skal det blant annet tas hensyn til lokaliseringen av den daglige ledelse under styret.

Det virker dermed som at det ses hen til hvor den daglige leder utøver sine funksjoner, men at dette på ingen måte er tilstrekkelig for å avgjøre om selskapet er hjemmehørende i Norge. Hvorvidt dette innebærer at det skal foretas en helhetsvurdering av ledelsesfunksjoner, drøftes i kapittel 4.4.

#### 4.3.3.3 Stedet hvor generalforsamlingen treffer sine beslutninger

Generalforsamlingen er selskapets øverste organ.<sup>68</sup> Den anses likevel ikke å være en del av selskapets ledelse.<sup>69</sup> Dersom det er lokaliseringen av selskapets virkelige ledelse som er avgjørende for hvor et selskap skal anses hjemmehørende, vil det si at det prinsipielt ikke har betydning hvor generalforsamlingen bli holdt. Det virker som at det generelt heller ikke blir sett til hvor deres beslutninger blir fattet. I følge Aarbakke er stedet hvor generalforsamlingen treffer sine beslutninger ikke av betydning.<sup>70</sup>

I Finansdepartementet uttalelse inntatt i Utv.1998 s.848, legges det imidlertid som nevnt til grunn en helhetsvurdering for selskaper registrert i Norge. Det heter her at det at generalforsamlingen avholdes i Norge er et moment som trekker i retning av at selskapet er hjemmehørende her.<sup>71</sup>

#### 4.3.4 Stedet for selskapets vesentlige aktivitet

Gode grunner kan tale for å legge vekt på hvor selskapet har sin vesentlige aktivitet ved vurderingen av hvilket land som bør ha beskatningsrett til en gitt inntekt. Med vesentlig aktivitet mener jeg her hvor selskapet har sin produksjon, hvor salget foregår fra m.v. Det er i denne stat den økonomiske verdiskapningen vil skje. Det er også her selskapet har størst utbytte av infrastrukturen.

---

<sup>67</sup> Brevet er inntatt i Utv.1998 s. 848.

<sup>68</sup> Jf. aksjeloven § 5-1 (1).

<sup>69</sup> Generalforsamlingen nevnes ikke i aksjelovens kapittel 6, som omhandler selskapets ledelse. Se også Woxholth (2007) s. 165.

<sup>70</sup> Aarbakke (1990) s. 393.

<sup>71</sup> Utv.1998 s.848 på side 850.

Ordlyden i § 2-2 knytter imidlertid an til hvor *selskapet* er hjemmehørende, og ikke til hvor selskapet har en del av sin virksomhet, så som produksjonen. Reglene om kildeskatt legger imidlertid stor vekt på slik virksomhet. Det må dermed kunne fastslås at slik aktivitet ikke er relevant i vurderingen av om selskapet har alminnelig skatteplikt til Norge etter § 2-2.

#### 4.4 Ledelse på styrenivå eller helhetsvurdering?

Det må anses å være enighet om at det er selskapets reelle tilknytning til Norge som er det avgjørende for hvorvidt et selskap er hjemmehørende i riket. Det er grunn til å spørre hvorvidt det skal foretas en helhetsvurdering av momenter ved vurderingen av om selskapet har tilstrekkelig tilknytning til å anses hjemmehørende i Norge etter § 2-2 (1). Dette vil jeg drøfte i det følgende.

##### 4.4.1 Ordlyd og forarbeider

Ordlyden gir ikke anvisning på en helhetsvurdering, men kan heller ikke sies å utelukke det. En må derfor se hen til andre rettskilder for å slå fast hvilken vurderingsnorm som skal legges til grunn.

Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) synes på side 90 å legge til grunn en noe bredere vurdering enn bare å anse ledelsen på styrenivå som avgjørende. På den annen side gis det en definisjon av virkelig ledelse senere i forarbeidene, hvor det er ledelsen på styrenivå som er det avgjørende tilknytningspunktet.<sup>72</sup> Samlet sett gir derfor forarbeidene til skatteloven-1911 uttrykk for at det er lokaliseringen av selskapets virkelige ledelse på styrenivå som vil være bestemmende for om selskapet er hjemmehørende i Norge.

Det gis uttrykk for at det skal foretas en helhetsvurdering i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008). Punkt 20 tar for seg skattelegging av gevinst ved utflytting av europeisk selskap, og gjør i denne forbindelse rede for når et selskap opphører å være hjemmehørende i Norge etter § 2-2. Finansdepartementet tar utgangspunkt i sin uttalelse inntatt i Utv.1998 s.848, og legger til grunn at det skal foretas en helhetsvurdering hvor det oppstår spørsmål om selskap fortsatt kan anses hjemmehørende i Norge.<sup>73</sup> Det fremgår ikke

---

<sup>72</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 93.

<sup>73</sup> Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 104.



direkte av proposisjonen at denne helhetsvurderingen bare gjelder for norskregistrerte selskap, men det virker å være forutsatt gjennom henvisningen til Utv.1998 s. 848. Det er imidlertid liten grunn til å behandle et utenlandskregistrert selskap annerledes i denne sammenheng. Dersom et utenlandskregistrert selskap har vært ansett som hjemmehørende i Norge i flere år, vil dette også kunne oppebære urealiserte gevinster som bør skattelegges ved utflytting.

Denne proposisjonen omhandler endringer i skatte- og avgiftsopplegget og er forarbeider til skatteloven § 10-71, og er dermed etterarbeider i forhold til skatteloven § 2-2. Hvilken vekt etterarbeider kan tillegges ved lovtolkningen er omdiskutert.<sup>74</sup> Det er derfor tvilsomt hvor stor vekt en bør tillegge dette etterarbeid ved tolkningen av hjemmehørendebegrepet i § 2-2 (1).

#### 4.4.2 Finansdepartementets brev av 7. mai 1998

Finansdepartementet har i brev av 7. mai 1998 uttalt seg på generelt grunnlag om skattespørsmål i forbindelse med norskregistrerte selskaper som flytter styrefunksjonene og den administrative ledelse til utlandet.<sup>75</sup>

Departementet skiller her mellom utenlandskregistrerte og norskregistrerte selskaper. Hvorvidt et utenlandskregistrert selskap er hjemmehørende i riket beror på om selskapets virkelige ledelse finner sted i Norge, det vil si ledelsen på styrenivå. Der selskapet er norskregistrert og styreledelsen og drift i stor grad flyttes ut av Norge, beror tolkningen av begrepet ”hjemmehørende” på en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge.

Det at selskapet er norskregistrert er isolert sett ikke tilstrekkelig til å anse det som hjemmehørende her. Det er imidlertid heller ikke tilstrekkelig at styremøter avholdes i utlandet for å anse selskapet hjemmehørende der. Videre heter det at

”[i] denne samlede bedømmelse kan mange andre momenter inngå, herunder lokalisering av selskapets hovedadministrasjon og daglig ledelse under styret, og

---

<sup>74</sup> Se Eckhoff (2001) s. 95-100.

<sup>75</sup> Utv.1998 s. 848.

faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og i utlandet. For øvrig vil norsk lokalisering av de årlige generalforsamlingsmøtene i selskapet være et moment i retning av å anse selskapet som hjemmehørende i Norge”.<sup>76</sup>

I følge departementet må det særlig legges vekt på om selskapet ved styreutflyttingen fremdeles anses å være underlagt norsk aksjelovgivning. Selv om det legges til grunn at det i prinsippet er forskjell mellom det å være underlagt norsk aksjelovgivning og det skatterettslige hjemmehørendebegrepet, påpekes det at disse temaene er i stor grad sammenfallende.

Lignings-ABC 2010/2011 bygger i stor grad på Finansdepartementets uttalelse, og legger også til grunn at det skal foretas en helhetsvurdering for norskregistrerte selskap.<sup>77</sup> For utenlandskregistrerte selskap, gir håndboken til grunn at det er hjemmehørende i Norge dersom den faktiske ledelse på styrenivå befinner seg her.<sup>78</sup>

Finansdepartementets uttalelse gir dermed støtte for en helhetsvurdering, men da bare for selskaper registrert i Norge. For utenlandskregistrerte selskaper skal det bare ses hen til hvorvidt ledelsen på styrenivå blir ivaretatt i Norge. Hvorvidt det er rettskildemessig grunnlag for dette skillet og om det er hensiktsmessig, vil bli drøftet i kapittel 4.5.

#### 4.4.3 Rettspraksis og ligningspraksis

Jeg vil så se på hva som følger av rettspraksis og ligningspraksis angående en helhetsvurdering.

I Rt.2002 s. 1144 på side 1147 heter det at "et utenlandsk selskap må anses skatterettslig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge". Denne uttalelsen kan tyde på at Høyesterett legger til grunn en bredere vurdering enn ledelsen på styrenivå. Høyesterett sluttet seg imidlertid til lagmannsrettens uttalelse om at det var ledelsen på styrenivå som var avgjørende for hvor selskapet var hjemmehørende. Retten uttaler også at plikten til å levere selvangivelse gjelder

---

<sup>76</sup> Utv.1998 s. 848 på side 850.

<sup>77</sup> Lignings-ABC 2010/2011 s. 1234.

<sup>78</sup> L.c.

”... den gruppe personer som reelt utfører styrefunksjoner og denne gruppes ledende person. En slik forståelse støttes av at skatteplikten til Norge er etablert på grunnlag av de samme personers aktivitet i Norge i realiteten er styrefunksjoner”.

Dommen gir dermed samlet uttrykk for at det er ledelsen på styrenivå som er kriteriet i forhold til § 2-2.

Sak 1995-505OLN tar opp spørsmålet om kriteriet ledelse på styrenivå er erstattet av en helhetsvurdering.<sup>79</sup> Overligningsnemnda kom her til at 1998-uttalelsen fra Finansdepartementet måtte forstås slik at dersom selskapet er registrert i utlandet, er det ledelsen på styrenivå som er avgjørende. Det fremgår ikke om nemnda anså uttalelsen som korrekt i forhold til norskregistrerte selskap. Nemnda uttalte i den samme avgjørelsen at

”...[d]e aktivitetene som finner sted i Norge er i det alt vesentlige aktiviteter knyttet til selskapets daglige ledelse, og dette er etter overligningsnemndas syn ikke relevant for hvor selskapets ledelse på styrenivå finner sted, og dermed heller ikke ved vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende”.<sup>80</sup>

Denne avgjørelsen slår altså fast det er kun hvor ledelsen på styrenivå finner sted som er relevant ved vurderingen av hvor selskapet er hjemmehørende.

Sentralskattekontoret for storbedrifter tok i sak 2002-604SFS stilling til om et selskap registrert på Isle of Man kunne anses hjemmehørende i Norge.<sup>81</sup> Det kan spørres om avgjørelsen legger til grunn en bredere vurdering enn ledelsen på styrenivå. Det ble her lagt vekt på en managementavtale inngått med et søsterselskap i Norge.

Slik jeg forstår avgjørelsen, la sentralskattekontoret vekt på hvor beslutningene som kan karakteriseres som styrebeslutninger ble truffet fra. Blant annet foregikk den finansielle

---

<sup>79</sup> Almvik (2006) s. 31-42.

<sup>80</sup> Almvik (2006) s. 41.

<sup>81</sup> Saken er ikke publisert og siteres etter Almvik (2006) s.42-44. Saken er også omtalt i Utv.2003 s.589.

styringen av selskapet fra Norge gjennom managementavtalen. Selskapets hovedvirksomhet var å drive ett prosjekt, og de avgjørende beslutningene rundt dette prosjektet ble ikke truffet av styret på Isle of Man, men kontrollert fra Norge. Beslutningene styret fattet var i realiteten ikke egentlige styrebeslutninger. I og med at dette er en forhåndsuttalelse, og ikke et nemnds- vedtak, vil ligningsmyndighetene i sin avgjørelse være mer eller mindre bundet av Lignings-ABC. Dette gir også grunn til å tro at det er kriteriet om ledelsen på styrenivå som er anvendt.

Både rettspraksis og ligningspraksis gir dermed et nokså klart uttrykk for at ikke skal foretas en helhetsvurdering av selskapets tilknytning til Norge, hvor det er snakk om et utenlandskregistrert selskap.

#### 4.4.4 Juridisk teori

Etter hva jeg kan se, er det ikke i juridisk teori en klar oppfatning om at det kun skal foretas en vurdering av hvor selskapets ledelse på styrenivå befinner seg.

Andreas Bullen legger til grunn at hvor ledelsen i selskapet anses for å utøve funksjonene, beror prinsipielt på en helhetsvurdering, der det sentrale momentet er den faktiske ledelse på styrenivå utøves.<sup>82</sup> Slik jeg forstår dette, forutsettes det at det også er andre momenter i denne vurderingen, men at ledelsen på styrenivå vil være det avgjørende momentet.

I følge Aarbakke innebærer den faktiske ledelse beslutninger om selskapets løpende drift, altså de beslutningene som treffes av styret og daglig leder, med hovedvekt på styrebeslutningene.<sup>83</sup> Zimmer legger til grunn at det er stedet for styrets virksomhet som er det sentrale.<sup>84</sup> Han utelukker dermed ikke at andre ledelsesfunksjoner enn styrefunksjoner, slik som den daglige ledelse, kan være relevante.

---

<sup>82</sup> Bullen (2003) s. 18.

<sup>83</sup> Aarbakke (1990) s. 392.

<sup>84</sup> Zimmer (2009)a s. 126.

I følge Geir Petter Hole kan vilkåret ledelsen på styrenivå ikke suppleres med andre momenter.<sup>85</sup> Imidlertid vil "[m]omenter som registreringssted, forhold til norsk selskapslovgivning mv ... være relevante som hjelpemomenter for å sannsynliggjøre eller presumere stedet for ledelsen av selskapet".<sup>86</sup>

Etter min oppfatning er det naturlig å forstå rettskildematerialet gjennomgått ovenfor slik Hole gir uttrykk for. Den gjennomgående oppfatning er at det er lokaliseringen av den faktiske ledelsen som er utslagsgivende for hvor et selskap hører hjemme, og det er stort sett enighet om at den faktiske ledelsen tilsvarer ledelsen på styrenivå.

#### 4.4.5 Konklusjon

Det følger dermed av det rettskildematerialet som gir støtte for en helhetsvurdering at det bare gjelder bare for selskaper registrert i Norge. Hvorvidt det finnes rettskildemessig grunnlag for dette skillet og om skillet er hensiktsmessig vil bli drøftet nedenfor. For selskaper registrert i utlandet er det klart at det sentrale er om ledelsen på styrenivå blir ivaretatt i Norge.

Det ses likevel hen til andre tilknytningsforhold, også når det avgjøres hvor et utenlandskregistrert selskap er hjemmehørende. Disse forhold er imidlertid tilsynelatende av underordnet betydning, og oppfattes kun hjelpemomenter i vurderingen av hvor ledelsen på styrenivå foregår fra. Avgjørelsen vil dermed være en helhetsvurdering i den forstand at det foretas en vurdering av alle relevante momenter som kan bidra til å slå fast hvor ledelsen på styrenivå er lokalisert.

#### 4.5 Skal det skilles mellom utenlandskregistrerte og norskregistrerte selskaper?

Både Lignings-ABC 2010/2011 og Finansdepartementets uttalelse fra 1998 legger til grunn ulike vurderingsnormer for norskregistrerte selskaper og selskaper registrert i utlandet. For norskregistrerte selskaper er det altså ikke tilstrekkelig at ledelsen på styrenivå foregår i utlandet. Det må også andre tilknytningsforhold til for å anse

---

<sup>85</sup> Hole (2000) s. 24.

<sup>86</sup> L.c.

selskapet som ikke lenger hjemmehørende i Norge. Dersom selskapet er registrert i utlandet vil det avgjørende være om selskapets ledelse på styrenivå foregår i Norge.

Det kan for det første spørres hvorvidt det er rettskildemessig dekning for dette skillet, og for det andre om skillet er hensiktsmessig.

#### 4.5.1 Var det rettskildemessig grunnlag for ulike kriterium?

Det er et spørsmål om Finansdepartementet hadde rettskildemessig grunnlag for å foreta dette skillet da uttalelsen kom i 1998. Rettskildematerialet frem til uttalelsen tyder nemlig på at det ikke skal legges til grunn to ulike normer.

Slik jeg forstår det, skiller ikke forarbeidene til skatteloven-1911 mellom norskregistrerte og utenlandskregistrerte selskaper. I begge tilfeller er det avgjørende om den faktiske ledelse av selskapet utøves i Norge. Det heter her at "[a]ksjeselskapers skatteplikt til Norge kan også opphøre dersom den faktiske ledelse av selskapet flyttes utenfor norsk beskatningsområde".<sup>87</sup> Finansdepartementet mener at denne formulering ikke innebærer at dette uten videre vil bli resultatet dersom den faktiske ledelse flyttes ut.<sup>88</sup> Etter min oppfatning er det imidlertid naturlig å forstå uttalelsen i forarbeidene slik at dette er en av flere måter den alminnelige skatteplikten til Norge kan opphøre på.

Forarbeidene til nåværende skattelov omtaler kun utenlandskregistrerte selskaper. Det kan derfor spørres om det med dette er ment at det gjelder en annen vurderingsnorm for norskregistrerte selskaper. I juridisk teori gis det uttrykk for at det er lite praktisk at et selskap registrert i Norge, ikke kan anses som hjemmehørende her.<sup>89</sup> Dersom det er tilfellet, kan det være en forklaring på hvorfor forarbeidene til nåværende skattelov begrenser seg til å omtale utenlandskregistrerte selskaper. Da det heller ikke var tilsiktet å endre rettstilstanden ved innføringen av dagens skattelov, tilsier det at uttalelsen i forarbeidene til skatteloven-1911 fortsatt står seg.

---

<sup>87</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 63.

<sup>88</sup> Utv.1998 s. 848.

<sup>89</sup> Se bl.a. Gjems-Onstad (2003) s. 1337.

I Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv.1995 s.482, er det understreket at det er ledelsen på styrenivå som er avgjørende for om selskapet er hjemmehørende i Norge. Slik jeg forstår denne uttalelsen, er det forutsatt at dette vil være det avgjørende tilknytningskriterium både for selskaper registrert i utlandet og for de som er registrert i Norge.

Skillet som fremgår av 1998-uttalelsen er senere blitt kritisert i juridisk teori. Thor Leegaard hevder at det øvrige rettskildematerialet ikke gir grunnlag for å skille mellom selskaper registrert i utlandet og selskaper registrert her i Norge.<sup>90</sup> Det samme påpeker Hole, og hevder at vilkåret om stedet for selskapets reelle ledelse står på egne ben.<sup>91</sup> I følge Hole har rettspraksis, juridisk teori og ligningspraksis som fremstilt i Lignings-ABC, lagt til grunn kriteriet om selskapet kan anses å ha sin faktiske ledelse i Norge.<sup>92</sup> Hole kritiserer også den sammenstillingen som departementet gjør mellom det selskapsrettslige domisilprinsipp og det skatterettslige hjemmehørendebegrepet.

Mindretallets votum<sup>93</sup> i Rt.1937 s. 443 kan sies å gi en viss støtte for at det selskapsrettslige domisil og det skatterettslige hjemmehørendebegrepet er sammenfallende. Dommeren uttalte her at det selskapsrettslige prinsipp om at et selskap er hjemmehørende der hvor selskapet har sin ledelse, også måtte ligge til grunn i skatteloven. Her var det imidlertid snakk om et selskap registrert i utlandet, og kan dermed ikke tas til inntekt for at det skal legges til grunn at begrepene er sammenfallende bare for selskaper som er norskregistrerte.

Slik jeg ser det, var det ikke rettskildemessig dekning for å legge til grunn ulike normer for selskaper registrert i utlandet og selskaper registrert i Norge før Finansdepartementets uttalelse i 1998.

---

<sup>90</sup> Leegaard i Utv.2001 s. 928.

<sup>91</sup> Hole (2000) s. 24.

<sup>92</sup> L.c.

<sup>93</sup> Mindretallet var her enig i resultatet, men ikke i begrunnelsen.

#### 4.5.2 Er det rettskildemessig grunnlag for skillet i dag?

Selv om det frem til Finansdepartementets uttalelse i 1998 ikke var rettskildemessig grunnlag for å skille mellom norskregistrerte og utenlandsregistrerte selskaper, kan det imidlertid spørres om det i dag kan legges til grunn som gjeldende rett.

##### 4.5.2.1 Den rettskildemessige verdien av Finansdepartementets uttalelse

Det kan først spørres hvor stor rettskildemessig verdi Finansdepartementets uttalelse har i seg selv. Disse uttalelsene vil som regel bli tillagt stor vekt av ligningsmyndighetene, og kan dermed gjennom ligningspraksis få atskillig vekt.<sup>94</sup> Høyesterett har imidlertid ikke tillagt enkeltstående administrative uttalelser særlig betydning.<sup>95</sup> På den annen side vil etterfølgelse føre til konsekvent og ensartet praksis, og hensynet til rettsenhet taler derfor for at uttalelsen må tillegges stor vekt.

Finansdepartementets standpunkt er gjengitt i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008), noe som kan tilsi at oppfatningen begynner å festne seg. På den annen side har den senere blitt sterkt kritisert i juridisk teori.

##### 4.5.2.2 Betydningen av at Lignings-ABC gir uttrykk for skillet

Skattedirektoratet har som nevnt gitt uttrykk for at skatteetaten skal følge anvisningene som følger av Lignings-ABC, og den har dermed karakter av å være en instruks til skatteetaten. For nemndene og domstolene har håndboken derimot ikke større betydning enn administrative uttalelser ellers.<sup>96</sup> Ved at uttalelsene i håndboken over tid legges til grunn i ligningspraksis, vil de få større vekt.

Høyesterett tillegger ligningspraksis atskillig betydning. Vekten vil avhenge av hvor langvarig praksisen har vært, hvor ofte tilfellet har forekommet og hvor konsekvent den har vært.<sup>97</sup> Det legges også større vekt på ligningspraksis i favør av skatteyder enn praksis i hans disfavør.<sup>98</sup>

---

<sup>94</sup> Zimmer (2009)b s. 56.

<sup>95</sup> L.c.

<sup>96</sup> Ibid. s. 57.

<sup>97</sup> Ibid. s. 53.

<sup>98</sup> Ibid. s. 54.



Etter hva jeg kan se, er det i hvert fall ikke publisert noe praksis rundt utflytting av norskregistrerte selskaper. De avgjørelsene fra sentralskattekontoret som har vært gjennomgått ovenfor har tatt utgangspunkt i uttalelsen fra 1998, men alle disse sakene har angått utenlandskregistrerte selskaper.

Uttalelsen fra Finansdepartementet har vært inntatt i Lignings-ABC i samtlige år etter uttalelsen kom. En må derfor kunne gå ut fra at oppfatningen også er blitt fulgt i praksis. Det foreligger en viss presumpsjon for at det som fremgår av håndboken også er ligningspraksis. Håndboken er i tillegg lett tilgjengelig for private parter, og det kan være grunn til å regne med at selskaper vil rette seg etter denne.

Det er likevel foreløpig vanskelig å konkludere. Selv om det har dannet seg fast, langvarig og konsekvent praksis er det ikke uten videre gitt at den vil få avgjørende betydning, dersom spørsmålet skulle kommet opp for retten. Hvor stor vekt praksisen skal tillegges bør også bero på hvorvidt skillet kan anses å være en hensiktsmessig løsning.

#### 4.5.3 Er et eventuelt skille hensiktsmessig?

Spørsmålet her er om det er argumenter for å behandle utenlandskregistrerte selskaper etter en annen norm enn norskregistrerte selskaper. Skillet innebærer at det skal mer til for at et norskregistrert selskap skal kunne anses som utflyttet, enn hva som skal til for at et utenlandskregistrert selskap skal anses innflyttet.

Departementet begrunner hovedsakelig dette skillet i proforma- og omgåelsesbetraktninger.<sup>99</sup> Etter departementets oppfatning, foreligger det en plikt for eierne til å likvidere et norskregistrert selskap når det ikke anses som norsk i forhold til aksjeloven. Skulle eierne forsømme sin plikt til å oppløse selskapet, kan det i følge departementet likevel være grunn til ramme selskapet med likvidasjonsbeskatning gjennom gjennomskjæringsbetraktninger.

---

<sup>99</sup> Utv.1998 s. 848.

Det som i realiteten gjøres her, er å gi det skatterettslige hjemmehørendebegrepet samme innhold som det selskapsrettslige domisilbegrepet, men da bare for selskaper som er registrert i Norge.

Forarbeidene til skatteloven-1991 synes imidlertid å forutsette at den alminnelige skatteplikt til Norge kan opphøre på to måter. For det første ved likvidasjon eller oppløsning av selskapet, for det andre ved å flytte den faktiske ledelse ut fra norsk beskatningsområde.<sup>100</sup> Dette innebærer at skatterettslig utflytning ikke nødvendigvis medfører selskapsrettslig utflytting. Dette inntrykket forsterkes ved at det blir tilføyd at ”[d]et kan likevel i slike tilfeller være aktuelt å anse selskapet likvidert og gjennomføre beskatning etter de ulovfestede regler om gjennomskjæring”<sup>101</sup>. Det fremgår indirekte av dette at det kan være tilfeller der skatterettslig utflytning er legitimt, selv om selskapet ikke samtidig er utflyttet selskapsrettslig.

Adgangen til å opprette et NUF<sup>102</sup> kan også anses som et utslag av at selskapsrettslig domisil ikke nødvendigvis har betydning for selskapets skatterettslige domisil. Et NUF er en norsk filial av et utenlandsk selskap i en selskapsrettslig forstand<sup>103</sup>, men NUFet kan samtidig være skattemessig hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 (1) bokstav e.

Hole kritiserer også departementets sammenstilling av det selskapsrettslige domsilibegrepet og det skatterettslige hjemmehørendebegrepet. Justisdepartementet har i brev av 6. januar 1998 uttalt seg om det selskapsrettslige bosted, og Hole er av den oppfatning at Finansdepartementet i sin uttalelse er sterk influert av Justisdepartementets overveielser.<sup>104</sup> Aarbakke gir derimot støtte for uttalelsen fra Finansdepartementet. Han legger til grunn at flytting av selskapets forretningssted til utlandet, leder til likvidasjonsbeskatning.<sup>105</sup>

---

<sup>100</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 63.

<sup>101</sup> L.c.

<sup>102</sup> Står for Norskregistrert Utenlandsk Foretak.

<sup>103</sup> Zimmer (2009)a s. 147.

<sup>104</sup> Hole (2000) s. 24.

<sup>105</sup> Aarbakke i Zimmer (1988) s. 209-210.

I følge Zimmer er departementets formål med 1998-uttalelsen å forebygge at selskapet skal anses utflyttet skatterettslig, og fortsatt være underlagt norsk aksjelovgivning.<sup>106</sup> Et annet formål hevdes å være å ramme aksjonærene med gevinstbeskatning, og dette fremgår av departementets henvisning til forgjengeren til skatteloven § 10-37.<sup>107</sup>

Likvideres et selskap etter aksjelovgivningen, medfører det likvidasjonsbeskatning etter § 10-37. Hvis et selskap blir ansett for å være utflyttet skatterettslig, men ikke selskapsrettslig, innebærer det at selskapet ikke lenger har alminnelig skatteplikt til Norge. Dersom selskapet senere likvideres i selskapsrettslig forstand, utløser ikke det likvidasjonsbeskatning i Norge. Dermed kunne den norske stat miste muligheten til å skattelegge urealiserte gevinster på eiendeler som er oppebåret mens selskapet var hjemmehørende i Norge. Er det derimot sammenfall mellom skattelovens og aksjeselskapslovens begrep om hvorvidt et selskap er norsk, vil dette unngås. Selv om uttalelsen av Finansdepartementet i 1998 savnet hjemmelsgrunnlag, kan den imidlertid i en viss grad forsvares på grunn av dette. Hadde rettstilstanden vært som den var da, kunne det gitt incentiver til å flytte ledelsen på styrenivå til land med lavere skattenivå for så å realisere gevinster der.

Det følger imidlertid nå av skatteloven § 10-71 første punktum at

”[g]evinst og tap på eiendel som selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd eier på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører etter § 2-2 første ledd eller da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, er skattepliktig eller fradragsberettiget som om eiendelen var realisert siste dag før dette tidspunktet.”

Bestemmelsen gjaldt tidligere kun for SE-selskaper<sup>108</sup>, men fikk ved lov av 12. desember 2008 nr. 99 generell anvendelse. Bestemmelsen innebærer at et selskap kan flytte ut av Norge i den forstand at det ikke lengre anses hjemmehørende i riket etter § 2-2 (1), men uten at dette utløses likvidasjonsbeskatning. § 10-71 gir altså hjemmel til å

---

<sup>106</sup> Zimmer (2009)a s. 321.

<sup>107</sup> L.c.

<sup>108</sup> Societas Europaea. For en nærmere innføring, se Zimmer op.cit. s. 322-324.

skattlegge latente gevinster på eiendeler dersom den alminnelige skatteplikt til Norge opphører.

Dette innebærer at det eventuelle selskapsrettslige grunnlag for uttalelsen i Utv.1998 s. 848, ikke foreligger mer. Likevel er dette skillet opprettholdt i Lignings-ABC av 2010/2011. Det er derfor grunn til å spørre om det finnes andre begrunnelser for å legge til grunn ulike normer etter hvorvidt selskapet er norskregistrert eller utenlandskregistrert.

Det er vanskelig å se reelle grunner som kan tale for å ha to ulike vurderinger ettersom selskapet er utenlandskregistrert eller norskregistrert. Det kan påstås at dersom et selskap er stiftet i henhold til norsk lovgivning, foreligger det en presumsjon for at selskapet da også er hjemmehørende i Norge. På den annen side kan en også si at det foreligger en like sterk presumsjon for at et selskap som er registrert i et annet land også er hjemmehørende i nettopp dette landet.

Dersom det skal mye til for at et norskregistrert selskap skal anses som hjemmehørende i utlandet, vil resultatet som regel bli at selskapet anses å fortsatt høre hjemme i Norge, og dermed ha alminnelig skatteplikt hit. Dette vil skape et bredere skattefundament enn hva tilfellet hadde vært dersom det legges til grunn at det kun er ledelsen på styrenivå som er det avgjørende tilknytningskriterium også for selskaper registrert i Norge.

Dette må kunne sies å være noe betenkelig å beskytte skattefundamentet på denne måte, og det vil være lite konsekvent. Hensynet til konsekvens og sammenheng i regelverket er hensyn som bør tillegges stor vekt i skatteretten.<sup>109</sup> Det kan også sies at det strider mot rettferdighetsprinsipper å behandle like selskap på ulik måte, kun fordi de er registrert i ulike stater.

Det er ikke utenkelig at et utenlandskregistrert selskap som anses hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 senere flytter sin ledelse ut av Norge. Spørsmålet er hvilken vurdering som skal legges til grunn da. Ettersom det ikke er registrert i Norge,

---

<sup>109</sup> Zimmer (2009)b s. 58.

bør det tilsi at det er ledelsen på styrenivå som er det avgjørende kriterium. Jeg kan imidlertid ikke se at denne situasjonen skiller seg særlig fra det tilfelle hvor et norskregistrert selskap flytter sin ledelse ut av norsk jurisdiksjon.

#### 4.5.4 Forholdet til etableringsretten i EØS-avtalen

Skattepolitikken er som utgangspunkt ikke omfattet av EØS-avtalen.<sup>110</sup> Likevel må statene i sin skattepolitikk holde seg innenfor de rammene EØS-avtalen setter.<sup>111</sup> Det kan derfor spørres hvorvidt det er i strid med etableringsretten i EØS-avtalen å legge til grunn ulike vurderinger for norskregistrerte og utenlandskregistrerte selskaper.

Det følger av EØS-avtalen artikkel 31 (1) at det skal

”... ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat på en annen av disse staters territorium... Etableringsadgangen skal omfatte adgang til å ... opprette og lede foretak, særlig selskaper..., på de vilkår som lovgivningen i etableringsstaten fastsetter for egne borgere...”.

Selskaper som er opprettet i henhold til lovgivningen i en EØS-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak i EØS-området likestilles med statsborgere i en EØS-stat.<sup>112</sup> EU-domstolen har tolket reglene om etableringsretten slik at de også gjelder innenlandske statsborgere, når de er i en situasjon som kan sammenlignes med situasjonen til en utenlandsk statsborger som er beskyttet av etableringsretten.<sup>113</sup>

Etableringsretten er en del av de fire friheter, og EU-domstolen lagt til grunn at de innebærer et restriksjonsforbud.<sup>114</sup> Når det gjelder vurderingen av skatter og avgifter,

---

<sup>110</sup> Zimmer (2009)a s. 93.

<sup>111</sup> L.c. For en nærmere innføring i EØS-avtalen og inntektsskatten, se Zimmer, op.cit. s. 91-113.

<sup>112</sup> Jf. EØS-avtalen art. 34.

<sup>113</sup> Sejersted (2004) s. 384.

<sup>114</sup> Bull (2010) note 75. Hva restriksjonsforbudet innebærer, se Sejersted (2004) s. 398-400.

nøyer imidlertid domstolen seg med å ta stilling til hvorvidt det foreligger diskriminering.<sup>115</sup>

For at det skal kunne konstateres diskriminering må det for det første foreligge to sammenlignbare situasjoner.<sup>116</sup> Domstolen anser det ikke som diskriminering at selskaper som er hjemmehørende i en stat har alminnelig skatteplikt hit, mens ikke-hjemmehørende beskattes bare for inntekten som stammer herfra.<sup>117</sup> Her er imidlertid spørsmålet et annet. Både hvor det er snakk om et utenlandskregistrert selskap og hvor det er snakk om et norskregistrert selskap, er spørsmålet i forhold til skatteloven § 2-2 hvorvidt selskapet er hjemmehørende i Norge. Dette må derfor anses å være to sammenlignbare situasjoner.

Da det foreligger to sammenlignbare situasjoner, må det også vurderes om det foreligger forskjellsbehandling.<sup>118</sup> I dette tilfellet legges det til grunn forskjellige vurderinger på sammenlignbare situasjoner, noe som må sies å innebære en klar forskjellsbehandling.

EØS-avtalen artikkel 33 gir unntak fra den frie bevegelseheten på grunn av hensynet til offentlig orden, sikkerhet og folkehelsen. Etter hva jeg kan se, kommer ingen av disse unntakene til anvendelse her. Det eksisterer imidlertid også et domstolskapt unntakssett for etableringsretten, nemlig læren om allmenne hensyn.<sup>119</sup> Min oppfatning er altså den at Finansdepartementet har lagt til grunn en ulik vurderingsnorm for norskregistrerte selskaper for å beskytte det norske skattefundamentet. Det er imidlertid lagt til grunn i EU-domstolens praksis at hensynet til å forhindre reduksjon av skatteinntekter, er et rent økonomisk behov og utgjør derfor ikke et tvingende allment hensyn.<sup>120</sup> En restriksjon på etableringsretten kan ikke rettferdiggjøres på dette grunnlag, og skillet som Finansdepartementet har etablert synes dermed også å være i strid med etableringsretten i EØS-avtalen.

---

<sup>115</sup> Sejersted (2004) s. 416.

<sup>116</sup> Ibid. s. 417.

<sup>117</sup> L.c.

<sup>118</sup> Ibid. s. 420.

<sup>119</sup> Ibid. s. 410.

<sup>120</sup> Ibid. s. 416. Se også sak E-1/04. Fokus Bank ASA og den norske stat v/Skattedirektoratet premiss 33.

Det fremstår dermed for meg som både ubegrunnet og i strid med Norges folkerettslige forpliktelser å legge til grunn ulike vurderinger for norskregistrerte og utenlandskregistrerte selskaper. Det forutsettes derfor i det følgende at det avgjørende i forhold til hvorvidt et selskap er hjemmehørende i Norge, er om selskapets virkelige ledelse på styrenivå blir ivaretatt herfra. Hvorvidt det er velegnet å oppstille dette som eneste kriterium, drøftes i kapittel 9.2.

#### 4.6 Den virkelige ledelse på styrenivå

Ved vurderingen av om et selskap hører hjemme i Norge, er altså det avgjørende tilknytningskriteriet stedet for den virkelige ledelse, nærmere bestemt ledelsen på styrenivå.

Det oppstår da et spørsmål om hvilke kriterier en skal legge til grunn når en skal fastslå i hvilken stat ledelsen på styrenivå ivaretas. Et spørsmål herunder er om det har betydning hvilke selskapsorganer som foretar ledelsen på styrenivå, og hvor stedet for den virkelige ledelse skal anses for å være. Hvilke beslutninger som hører til ledelsen på styrenivå, vil bli gjort rede for nedenfor i kapittel 5.

##### 4.6.1 Betydningen av hvem som treffer beslutninger på styrenivå

Selv om det normalt er styret selv som foretar ledelsen på styrenivå, er det ikke utenkelig at også andre selskapsorganer foretar ledelse av en slik art. Det er derfor nødvendig å spørre hvorvidt det har betydning at andre organer enn styret utfører en slik ledelse.

I forarbeidene til skatteloven-1911 forutsettes det at det ikke er avgjørende om andre organer enn styret ivaretar ledelsen på styrenivå. Det heter her at

”[f]or å kunne ta stilling til om virkelige ledelse av virksomheten finner sted i Norge, må ligningsmyndighetene ha oversikt over hvem som i en gitt virksomhet treffer de sentrale beslutninger samt hvordan og hvor beslutningene treffes. En kan ikke uten videre legge til grunn skriftlige avtaler og uttalelser om

hvordan og hvor slike beslutninger *skal* treffes, men må i tvilstilfelle innhente nærmere kunnskap om dette”.<sup>121</sup>

Tingrettens avgjørelse inntatt i Utv.2010 s. 968 gir også uttrykk for at det avgjørende er hva som rent faktisk utgjør avgjørelser på styrenivå, og ikke hvorvidt det er styret selv som treffer disse beslutningene. I denne saken ble et selskap registrert i Spania ansett for å høre hjemme i Norge. Selskapet anførte at styret traff sine beslutninger i Spania. Retten fant imidlertid at disse møtene og beslutningen ikke var av en slik art at selskapet kunne anses ledet fra Spania. Selskapets avgjørende og nødvendige lederbeslutninger ble derimot fattet av styrelederen i selskapet mens han var i Norge.

I sak 1995-505OLN legger overligningsnemnda også til grunn at det ikke er avgjørende hvilke organer som beslutningene på styrenivå blir truffet av, men hvor de avgjørelsene som materielt sett er beslutninger på styrenivå blir truffet.<sup>122</sup>

Det kan dermed være grunn til å stille spørsmål ved riktigheten av Rt.1973 s. 143. Her hadde aksjonærene fullt herredømme over selskapet, noe som tilsier at det var disse som også tok beslutninger på styrenivå.

At det ikke er avgjørende hvilke selskapsorganer som treffer beslutningene, har også gode grunner for seg. Skulle den virkelige ledelse uten videre anses å være der styret treffer beslutninger, hadde det vært lett for et selskap å tilpasse seg disse reglene ved å plassere styret i utlandet, mens de vesentlige beslutningene angående driften av selskapet i realiteten blir truffet i Norge. Det må dermed kunne legges til grunn at det avgjørende er om det er snakk om avgjørelser som kan anses å være på styrenivå, og det er da uten betydning at andre organer enn styret treffer disse beslutningene.

---

<sup>121</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 93.

<sup>122</sup> Almvik (2006) s. 35.



#### 4.6.2 Stedet for den virkelige ledelse på styrenivå

Her er spørsmålet hvilke kriterier en skal legge til grunn ved vurderingen av om selskapets virkelige ledelse på styrenivå befinner seg i Norge. I normaltilfellene vil selskapets ledelse befinne seg ved registreringsstedet.<sup>123</sup> Dette er likevel ikke avgjørende hvor de reelle forhold tilsier noe annet. Det kan her tenkes at en legger til grunn at et selskap er hjemmehørende der hvor styremøtene faktisk avholdes, eller stedet der hvor beslutningene egentlig blir fattet.

I praksis fra Sentralskattekontoret legges det stor vekt på hvor styremøtene faktisk blir avholdt. Det blir imidlertid også lagt vekt på i hvilket land styremedlemmene er bosatt, hvor styreformannen er bosatt og om det er enkelte styremedlemmer som har særlig stor eierinteresse.<sup>124</sup> Når det gjelder vektleggingen av hvor styreformannen er bosatt, gjelder det først og fremst der han har dobbeltstemme ved stemmelikhet eller lignende rettigheter.<sup>125</sup>

Det har bevismessige fordeler å kunne legge til grunn at den virkelige ledelse er der flertallet av styremedlemmene er bosatt og hvor styremøtene holdes, da det som regel enkelt lar seg konstatere. På den annen side vil denne regelen kunne lede til betenkelige resultater. Et eksempel på det er om den daglige ledelse av selskapet foregår i Norge, og at alle aksjonærer er bosatt her. Det ville da være uheldig om det at styremedlemmene reiser til et lavskatteland for å avholde styremøtene, skulle lede til at selskapet også ble ansett hjemmehørende der.<sup>126</sup> Ofte vil også beslutningene være fattet i forkant av styremøtene, slik at en vanskelig kan si at den faktiske ledelse på styrenivå foregår i utlandet.<sup>127</sup>

Da det ikke er avgjørende hvilke selskapsorganer som fatter beslutninger på styrenivå, kan en ikke bare se på hvor styremøtene blir holdt. Praksis viser også at der det er mulig å fastslå at beslutningene faktisk fattes andre steder enn hvor styremøtene avholdes og styremedlemmene er bosatt, vil dette bli tillagt avgjørende vekt.

---

<sup>123</sup> Storm-Nilsen (1987) s. 8.

<sup>124</sup> Woldbeck (2000) s. 44.

<sup>125</sup> Wilskow (1997) s. 202.

<sup>126</sup> Woldbeck (2000) s. 44.

<sup>127</sup> L.c.

Dommen inntatt i Utv.2010 s. 968 gjaldt et spanskregistrert selskap som var heleid av en nordmann. I følge selskapsvedtektene hadde han alle fullmakter, slik at den reelle ledelse av selskapet var tett knyttet til ham. Eierne av selskapet var også styreleder og styret besto av ett medlem til. Disse to avholdt styremøter i Spania. Beslutningene som ble truffet i styremøtene ble imidlertid ikke ansett å være av en slik karakter at de kunne anses å være beslutninger på styrenivå. Selskapets avgjørende og nødvendige lederbeslutninger ble truffet av styrelederen mens han befant seg i Norge. Her lot det seg altså slå fast at de faktiske beslutningene ble fattet utenfor styremøtene.

I sak 2002-604SFS<sup>128</sup> var som nevnt spørsmålet om selskapet var hjemmehørende i Norge eller på Isle of Man. Styremøtene ble avholdt på Isle of Man, men styret ble ikke ansett å treffe beslutninger av nevneverdig betydning. Egentlige styrebeslutninger ble derimot truffet i Norge, og selskapet ble også ansett å høre hjemme her.

Det er etter dette grunnlag for å konkludere at et selskap har sin virkelige ledelse i Norge, dersom beslutningene på styrenivå faktisk fattes her. Hvor styremedlemmene er bosatt og styremøtene avholdes vil imidlertid ha betydning i den grad det kan belyse hvor ledelsen på styrenivå foregår.

#### 4.6.3 Overvekt av styredisposisjoner med tilknytning til Norge

Det kan være vanskelig å ta stilling til om den virkelige ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Dette gjelder særlig der ledelsen på styrenivå virker å være jevnt fordelt på de involverte land.

Sentralskattekontoret har i en sak tatt stilling til hvorvidt et selskap registrert i et lavskatteland kunne anses som hjemmehørende i Norge.<sup>129</sup> Her var den ene halvparten av selskapet eid av et norsk selskap og den andre av et utenlandsk selskap. Selskapet hadde seks styremedlemmer, hvorav tre norske og tre utlendinger. Styreformannen var utlending, men han hadde ikke dobbeltstemme ved stemmelikhet. Den daglige leder var norsk. Styremøtene ble avholdt annenhver gang i Norge og i utlandet. Selskapets tilknytning på styrenivå syntes dermed å være helt likt. Kontoret kom her frem til at den

---

<sup>128</sup> Almvik (2006) s. 42-44.

<sup>129</sup> Saken er upublisert og siteres etter Wilschow (1997) s. 202

faktiske ledelse på styrenivå innebærer at en overvekt av styrets førende avgjørelser må ha tilknytning til Norge for at selskapet kan anses å høre hjemme i riket. Her var det ingen slik overvekt av styretilknytning til Norge, og selskapet ble ansett å være hjemmehørende i lavskattelandet.

Etter skatteloven § 2-2 skal det vurderes hvorvidt selskapet har tilstrekkelig tilknytning til Norge til å bli ansett som hjemmehørende her. Ledelsen på styrenivå kan ikke anses for å bli ivaretatt i Norge dersom den i like stor grad ivaretas fra et annet land. Hvilket tilknytningsforhold selskapet eventuelt har til andre land, vil imidlertid bare være av indirekte betydning.

#### 4.7 Mønsteravtalen som tolkningsfaktor ved tolkningen av hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2

Det kan spørres hvorvidt Mønsteravtalen og rettskildene knyttet til denne, kan benyttes som en tolkningsfaktor ved tolkningen av hjemmehørendebegrepet i norsk rett. Hva som konkret følger av bostedsregelen i Mønsteravtalen vil bli drøftet nedenfor.

Det er på det rene at folkeretten generelt kan anvendes til å fylle tomrom i norsk rett.<sup>130</sup> På enkelte områder anses rettskildematerialet fra OECD å uttrykke innholdet i intern rett.<sup>131</sup> I for eksempel Rt.1994 s. 132 ga ikke norsk skattelov en klar regel om fordelingen utgiftsfradrag. Retten tok derfor utgangspunkt i skatteavtalen mellom Storbritannia og Norge, som ga en mer konkret anvisning på fordelingen av kostnader til fast driftssted og hovedkontor.<sup>132</sup>

Skatteavtalene kan ha betydning også på andre områder, og domstolene kan tillegge rettskilder fra OECD relevans og vekt ved tolkningen av enkelte generelle internrettslige begreper.<sup>133</sup> Når det gjelder hjemmehørendebegrepet og hjemstedsregelen, bruker norsk rett og Mønsteravtalen tilsvarende generelle begreper,

---

<sup>130</sup> Ruud (2006) s. 54.

<sup>131</sup> Skaar (2006) s. 76.

<sup>132</sup> Rt.1994 s. 132 på side 137-138.

<sup>133</sup> Skaar (2006) s. 76.

og kommentarene til avtalen angir mer konkrete retningslinjer for hvordan begrepet skal tolkes. Det er dermed særlig aktuelt å tillegge disse rettskildene relevans og vekt.<sup>134</sup>

Det kan imidlertid spørres hvorvidt OECDs rettskildemateriale er relevant ved tolkningen av hjemmehørendebegrepet i den norske skatteloven også der det ikke er inngått skatteavtale med det aktuelle landet. OECDs Mønsteravtale og kommentarene til denne gir ikke uttrykk for rettslig bindende regler, og avtalen er kun ment som veiledende retningslinjer til statene om hvordan forholdet mellom dem bør reguleres.<sup>135</sup> Kommentarene er knyttet til Mønsteravtalen, og når det ikke gjelder en skatteavtale etter mønster av denne, er det da naturlig at det heller ikke tas hensyn til kommentarene ved tolkningen av hjemmehørendebegrepet.

OECD har også utarbeidet retningslinjer for internprising, og skatteloven § 13-1 (4) angir statusen disse har i norsk rett. Hvor det foreligger skatteavtale ”skal” det tas hensyn til retningslinjene, jf. første punktum. Dersom det ikke foreligger skatteavtale ”bør” det tas tilsvarende hensyn til retningslinjene så langt de passer, jf. annet punktum. Dette innebærer at retningslinjene har blitt gitt en spesiell formell status, mens kommentarene ikke er gitt det. Det kan derfor være grunn til å slutte at en ikke må ta hensyn til kommentarene hvor det ikke foreligger en skatteavtale.

Legges det imidlertid til grunn at en ikke bør legge vekt på Mønsteravtalen og dens kommentarer når det ikke foreligger en skatteavtale, vil dette kunne medføre at hjemmehørendebegrepet får et annet innhold etter hvorvidt det foreligger skatteavtale eller ei. Det vil være uheldig, og jeg mener at det bør kunne tas hensyn til kommentarene også når det ikke foreligger skatteavtale. Dobbeltbeskatning er ikke gunstig og dersom OECD landene hadde fulgt en mer enhetlig linje, ville dette sannsynligvis føre til mindre dobbeltbeskatning.

---

<sup>134</sup> L.c.

<sup>135</sup> Se kapittel 1.3.5.

#### 4.8 Sammenfatning

For at et selskap skal ha alminnelig skatteplikt til Norge, må det være ”hjemmehørende i riket”. Dette innebærer at selskapet må ha en viss tilknytning hit. Utgangspunktet er at et selskap hører hjemme der det er registrert. Det er imidlertid klart at begrepet har et materielt innhold, slik at registreringsstedet prinsipielt vil være av underordnet betydning, dersom de reelle forhold tilsier det.

Dette vil si at et selskap som er registrert i utlandet også kan bli ansett for å høre hjemme i Norge. Finansdepartementets uttalelse fra 1998 og det at etterfølgende utgaver av Lignings-ABC legger uttalelsen til grunn, kan innebære at det gjelder ulike vurderingsnormer for utenlandsregistrerte og norskregistrerte selskaper.

Dersom et slikt skille skal legges til grunn, vil det avgjørende for om et utenlandskregistrert selskap kan anses hjemmehørende i Norge, bero på hvor den virkelige ledelse på styrenivå blir ivaretatt her. I denne vurderingen vil lokaliseringen av ledelsen under styret kun være relevant i den grad det kan bidra til å vise hvor ledelsen på styrenivå foregår.

For norskregistrert selskap beror derimot bostedet på en helhetsvurdering, hvor det at styremøter holdes i et annet land, ikke er tilstrekkelig for å anse det som hjemmehørende der. Her må det i så fall ses hen til hvor ledelsen under styret fatter sine beslutninger, og hvor generalforsamlingen møtes.

Etter min oppfatning må det anses å være uavklart hvorvidt det skal foretas et slikt skille. Etter hva jeg kan se, er det imidlertid ingen hensyn som taler for det.

Der ledelsen på styrenivå er det avgjørende kriteriet, er det ikke uten videre avgjørende hvor styremøtene holdes. Det er hvor beslutningene rent faktisk blir fattet som er utslagsgivende. Selv om andre organer enn styret tar de faktiske avgjørelsene, har det ikke noe å si, så lenge det er snakk om avgjørelser som reelt sett er styrebeslutninger etter alminnelige selskapsrettslige regler.

Selv om et selskap er hjemmehørende i Norge etter § 2-2, kan Norge ha gitt avkall på å være hjemstedsstat for et aktuelt selskap gjennom en skatteavtale. Det vil være tilfellet der selskapet etter skatteavtalen må anses å være hjemmehørende i en annen stat. Det er dermed ikke tilstrekkelig bare å se hva som følger av norsk internrett når en skal vurdere hvor et selskap er hjemmehørende. Problemstillinger knyttet til skatteavtaler blir drøftet i kapittel 7 og 8.

## 5 Beslutninger som hører under ledelsen på styrenivå

Det avgjørende vilkår for at et selskap skal anses hjemmehørende i Norge, er altså at ledelsen på styrenivå befinner seg her. I skattemessig sammenheng er det ikke avgjørende hvorvidt det er styret selv som foretar ledelse av en slik art. En må derfor klarlegge hva slags beslutninger som hører under ledelsen på styrenivå. Det er da naturlig å se hen til alminnelige selskapsrettslige prinsipper.

Det følger av aksjeloven § 6-12 (1) første punktum at styret først og fremst skal stå for forvaltningen av selskapet. Uttrykket ”forvaltning” omfatter all ledelse av selskapet som ikke hører under andre selskapsorganer i henhold til lov, vedtekter eller etter beslutning av generalforsamlingen.<sup>136</sup>

Det er styret som skal ta initiativ til og sørge for at selskapets virksomhet starter opp i overensstemmelse med forutsetningene som ligger til grunn for stiftelsen av selskapet.<sup>137</sup> Styret skal også påse at selskapet utvikles i samsvar med det som følger av vedtektene og forutsetninger som er fastsatt av generalforsamlingen.<sup>138</sup> I 2002-604SFS var for eksempel store deler av avgjørelsene angående oppstart og videreutvikling allerede på plass før stiftelsen av selskapet som ble påstått hjemmehørende på Isle og Man, og selskapet ble dermed ansett å høre hjemme i Norge da disse avgjørelsene var fattet her.

Etter § 6-12 (1) annet punktum skal styret sørge for en forsvarlig organisering av selskapet. Dette innebærer at hovedprinsippene i organiseringen av selskapet og vesentlige endringer i den, er det styret som skal ta seg at. Første ledd presiseres i annet ledd, hvor det heter at styret sørger i nødvendig utstrekning å fastsette planer og budsjetter for selskapets virksomhet. Det er disse planene som legger utgangspunktet for tilsynsansvaret etter § 6-13. Styret har her plikt til å føre tilsyn med den daglige ledelse og selskapets virksomhet for øvrig.

---

<sup>136</sup> Stoveland (2010) note 34.

<sup>137</sup> Aarbakke (2004) s. 489.

<sup>138</sup> L.C.

Styret har i tillegg til disse hovedoppgavene ansvar for å fatte beslutninger som etter selskapets forhold er av uvanlig art eller av stor betydning, noe som fremgår forutsetningsvis av § 6-14 (2). Dette innebærer at styret skal fatte alle beslutninger som er strategisk viktig for selskapets virksomhet og drift. Dette vil si at kjøp, salg og pantsettelse av fast eiendom og skip inngår under styrets myndighet.<sup>139</sup> Styret skal også representere selskapet utad, jf. aksjeloven § 6-30.

Ved fastleggelsen av hva som omfatter styrets ledelse, må det trekkes en grense mot det som hører under den daglige ledelse å avgjøre og det som hører under generalforsamlingen. Beslutninger på styrenivå omfatter ikke avgjørelser som tilhører den daglige ledelse og generalforsamlingen, selv om det er styret som faktisk treffer disse beslutningene.

Generalforsamlingen har som overordnet organ rett til å gi underordnede selskapsorganer slik som styret, rettslig bindende pålegg om myndighetsutøvelse. Generalforsamlingen kan også treffe avgjørelser som vanligvis hører under styret selv, og dermed begrense styrets alminnelige myndighet.<sup>140</sup> Styret kan på sin side i utgangspunktet delegere sin alminnelige forvaltningsmyndighet til den daglige leder.

Selv om generalforsamlingen eller daglig leder har fått utvidet sitt kompetanseområde, fratar dette ikke beslutningens karakter av å være en styrebeslutning i skatterettslig sammenheng.<sup>141</sup> Dette innebærer at dersom andre organer fatter avgjørelser som det vanligvis hører under styrets kompetanse å beslutte, vil dette likevel anses å være ledelse på styrenivå i forhold til hjemmehørende begrepet i skatteloven § 2-2 (1).<sup>142</sup>

Styrets kompetanse er dermed regulert på tre nivåer; lov, vedtekter og beslutninger av generalforsamlingen. Hva som utgjør ledelsen på styrenivå må dermed avgjøres i forhold til det enkelte selskap med utgangspunkt i alminnelige selskapsrettslige regler.

---

<sup>139</sup> L.C.

<sup>140</sup> Andenæs (2007) s. 173.

<sup>141</sup> Almvik (2006) s. 36.

<sup>142</sup> L.C.



## **6 Forholdet mellom § 2-2 og hjemmehørendebegrepet i andre bestemmelser**

Som nevnt ovenfor, blir begrepet ”hjemmehørende” også brukt i andre bestemmelser enn skatteloven § 2-2. Noen bestemmelser lar det avgjørende være hvorvidt selskapet er hjemmehørende her i riket, mens det etter andre er avgjørende hvorvidt selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland, eller i eller utenfor EØS-området.

Etter § 2-2 er det selskapets tilknytningspunkter til Norge som skal vurderes, og ikke hvilken tilknytning selskapet har til et annet land. Hvilken tilknytning selskapet har til et annet land vil dermed ikke være direkte relevant ved vurderingen, slik at en drøftelse om når et selskap skal anses som hjemmehørende i utlandet egentlig vil falle utenfor problemstillingen i denne avhandlingen.

Det kan imidlertid spørres om det foreligger en felles forståelse av hjemmehørendebegrepet i alle disse bestemmelsene. Skulle det være tilfellet kan rettskilder tilknyttet øvrige bestemmelser belyse når et selskap er hjemmehørende i riket etter § 2-2. Videre vil en drøftelse av de øvrige bestemmelsene kunne bidra til å utdype innholdet av begrepet slik det fremgår av § 2-2. Jeg vil derfor i det følgende drøfte innholdet av et par av de bestemmelsene som benytter dette begrepet.

Når det samme begrepet er brukt flere steder i samme lov, vil hensynet til sammenheng tilsi at en skal kunne legge til grunn at begrepet har det samme innhold overalt, hvis ikke lovgiver har gitt uttrykk for noe annet. Det er imidlertid kjent at i skatteretten blir lovene ofte til under tidspress og som ledd i politiske kompromisser.<sup>143</sup> En kan derfor ikke uten videre gå ut fra at det ved bruk av samme uttrykk, er ment at dette skal ha eksakt innhold i alle sammenhenger det brukes i.

---

<sup>143</sup> Zimmer (2009)b s. 49.

## 6.1 Hjemmehørendebegrepet etter NOKUS- reglene

Selv om et selskap er hjemmehørende i utlandet, kan dets inntekter bli skattepliktig til Norge i henhold til de så kalte NOKUS-reglene i skatteloven §§ 10-60 til 10-68, dersom dette landet regnes som lavskatteland i forhold til Norge. Selskapet anses da ikke for å være et selvstendig skattesubjekt etter § 2-2, men det fastslås skatteplikt til Norge for de norske aksjonærene.<sup>144</sup>

Kriteriet for at reglene kommer til anvendelse er at selskapet er ”hjemmehørende i lavskatteland”, jf. § 10-60. Det fremgår ikke av forarbeidene til forgiengeren til § 10-60, selskapsskatteloven § 7-1, hva som menes med at et selskap er hjemmehørende i et lavskatteland. Det gjøres derimot rede for hva det innebærer at et selskap er hjemmehørende i Norge.<sup>145</sup> Det fremgår dermed at et selskap ikke er hjemmehørende i et lavskatteland dersom det er hjemmehørende i Norge etter § 2-2. Det samme legges til grunn i Finansdepartementets brev av 28. februar 1995.<sup>146</sup> En må derfor først undersøke hvorvidt et selskap er hjemmehørende i riket etter § 2-2, og hvis det ikke er tilfellet må en vurdere om selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland.

I den samme uttalelsen gis det også uttrykk for at et selskap kan flyttes ut av anvendelsesområdet for NOKUS-reglene ved å flytte ledelsen på styrenivå til Norge, slik at det er hjemmehørende her etter § 2-2.<sup>147</sup> Det innebærer at det også her kan være grunn til å vurdere om det utenlandske selskapet egentlig skal anses å høre hjemme i Norge. Utfallet av denne vurderingen vil være avgjørende for om det skal foretas ligning av selve selskapet eller bare de norske aksjonærene, herunder hvor mye av selskapets overskudd som skal beskattes i Norge.

Det er altså en forutsetning for at NOKUS- reglene skal komme til anvendelse at § 2-2 ikke gjør det. En må derfor vurdere om den virkelige ledelse av selskapet foregår fra Norge. Det kan dernest spørres om det er plasseringen av selskapets virkelige ledelse som også er avgjørende for om selskapet hører hjemme i et lavskatteland.

---

<sup>144</sup> Liland (2002) s. 95.

<sup>145</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 67.

<sup>146</sup> Utv.1995 s. 481.

<sup>147</sup> L.c.

I 1992-310OLN kom overligningsnemnda til at hjemmehørendebegrepet skulle forstås på samme måte i forhold til daværende selskapsskattelov § 7-1 og skatteloven-1911§ 15 første ledd bokstav b.<sup>148</sup> Det heter her at ”... begrepet ’hjemmehørende’ innholdsmessig må forstås på samme måte i relasjon til begge de ovenfor nevnte lovtekster, slik at ett selskap på samme tid ikke kan anses hjemmehørende både i et lavskatteland og i Norge”.

Nemnda legger altså til grunn at begrepet må forstås på samme måte i begge bestemmelsene for å unngå at et selskap ikke skal kunne anses som hjemmehørende i både Norge og et lavskatteland.

I brev av 7. august 1996 kom imidlertid Finansdepartementet til at hjemmehørendebegrepet i forhold til NOKUS-reglene ikke kunne forstås på samme måte som hjemmehørendebegrepet i forhold til regelen om alminnelig skatteplikt til Norge.<sup>149</sup> Departementet synes å begrunne dette i at kriteriene for skatteplikt i fremmede stater varierer. Selskapsskatteloven § 7-1 måtte derfor forstås slik at reglene kom til anvendelse hvis et utenlandsk selskap i skattemessig forstand var underlagt en alminnelig inntektsskatt som utgjør mindre enn to tredeler av den skatten selskapet hadde vært ilignet om det hadde vært hjemmehørende i Norge. Dermed var stedet for selskapets ledelse nødvendigvis ikke avgjørende for at NOKUS-reglene kom til anvendelse.

Dette innebærer at ”hjemmehørende i lavskatteland” viser til reglene i det aktuelle lavskatteland.<sup>150</sup> En kan dermed ikke gå ut fra at lokaliseringen av selskapets virkelige ledelse vil være avgjørende.

---

<sup>148</sup> Sitert etter Utv.2011 s. 123.

<sup>149</sup> Sitert etter Utv.2011 s. 123.

<sup>150</sup> Almvik (2006) s. 356.

## 6.2 Hjemmehørendebegrepet i § 2-38 (3)

Skatteloven § 2-38 gir skattefritak for enkelte selskaper for inntekt på aksjer og andre eiendeler. Hvilke skatteobjekter som omfattes av dette fritaket beror på hvor selskapet er hjemmehørende, jf. bestemmelsens tredje ledd. Hvorvidt en inntekt eller et tap omfattes av fritaksmetoden beror på om selskapene man har eierandeler i er hjemmehørende i lavskatteland eller i høyskatteland, og om det er hjemmehørende i land utenfor eller innenfor EØS.

Verken lovteksten eller forarbeidene gir noen anvisning på hvordan begrepet ”hjemmehørende” skal forstås i forhold til denne bestemmelsen. Finansdepartementet har derimot i brev av 10. mai 2005 tatt stilling til innholdet i begrepet ”hjemmehørende” i § 2-38. Departementet konkluderer først hva som skal til for at et selskap skal være hjemmehørende i Norge etter § 2-2. I forhold til reglene i § 2-38 (2), jf. tredje ledd bokstav b til d, som knytter rettsvirkninger til hvorvidt et selskap er hjemmehørende i et EØS-land, må det vurderes om selskapet har alminnelig skatteplikt i henhold til det aktuelle utlands rettsregler og skatteavtaler.

Finansdepartementet har imidlertid senere gjort en ny vurdering av dette. I brev av 29. september 2009 legger departementet til grunn at det ikke har betydning ved anvendelsen av fritaksmetoden hvorvidt selskapet er undergitt selskapsskatt i hjemstaten. Det kreves fortsatt at selskapet er skattemessig hjemmehørende i den aktuelle staten etter vedkommende stats rett.<sup>151</sup> Det vil derimot ikke være av betydning om det utenlandske selskapet er fritatt for beskatning i vedkommende stat.

Hjemmehørendebegrepet brukt i § 2-38 har dermed også et annet innhold enn hva begrepet har slik det er brukt i § 2-2.

---

<sup>151</sup> Brev av 16. oktober 2009, Finansdepartementets uttalelse til EFTAs overvåkningsorgan.

### 6.3 Konklusjon

Det er flere andre bestemmelser i skatteloven hvor begrepet ”hjemmehørende” blir benyttet, men på grunn av plasshensyn kan ikke alle behandles her. En kan imidlertid allerede nå konkludere at det ikke kan legges til grunn at begrepet ”hjemmehørende” har samme innhold i alle sammenhenger det benyttes i.

I bestemmelser som lar det avgjørende være om selskapet er hjemmehørende i utlandet, virker det som at det skal vurderes hvorvidt selskapet kan betraktes skattemessig hjemmehørende etter det aktuelle lands rett. Dette innebærer at skattemyndighetene må forholde seg til flere skatteregimer i et stort antall land. Dette vil lett skape uoversiktlige forhold og liten forutsigbarhet.

Det antas imidlertid i juridisk teori at den norske regelen om at det er selskapets virkelige ledelse som er avgjørende for vurderingen av hjemmehørebegrepet i forhold til § 2-2 (1), er i tråd med vanlige internasjonale normer.<sup>152</sup> Dersom det er tilfellet vil vurderingen som regel falle likt ut, og det vil da være lokaliseringen av selskapets virkelige ledelse som vil være avgjørende.

---

<sup>152</sup> Almvik (2006) s. 356.

## 7 Forholdet mellom skatteavtaler og norsk rett

I denne delen av oppgaven gjør jeg rede for i hvilke situasjoner det er nødvendig å se hen til hva som følger av en skatteavtale. Det blir også drøftet hva som skjer dersom det ikke foreligger en skatteavtale, og der avtalen ikke gir en løsning på hvor selskapet er hjemmehørende.

For å konstatere skatteplikt, må det først undersøkes hvorvidt norsk intern skatterett gir hjemmel for skattlegging. Gir den ikke det, kan det konstateres skattefrihet til Norge, da en skatteavtale ikke kan erstatte manglende internrettslig hjemmel.<sup>153</sup> Foreligger det hjemmel for beskatning etter norsk rett må det undersøkes om det foreligger en skatteavtale med den aktuelle staten, og i så fall om Norge igjennom denne har gitt avkall på beskatning av den aktuelle inntekt.<sup>154</sup> Hvis et selskap er hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2, er det dermed ikke gitt at selskapet har alminnelig skatteplikt hit.

Et selskap kan som følge av intern rett i ulike stater anses hjemmehørende i to eller flere stater. Et eksempel på det er at den utenlandske staten bygger sin skatteplikt på formelle kriterier, så som hvor selskapet er registrert, noe Norge ikke gjør.<sup>155</sup> Selskapet kan dermed bli alminnelig skattepliktig både til Norge og til utlandet. Virkningen av dobbelthjemsted avhenger av om Norge har inngått en skatteavtale med vedkommende land eller ikke.

Dersom Norge har inngått en skatteavtale med dette landet, vil avtalen som regel avgjøre i hvilket land selskapet hører hjemme, slik at dobbeltbeskatning unngås. I Mønsteravtalen er det artikkel 4 (3) som avgjør hvor et selskap er hjemmehørende i forhold til avtalen.

Dersom Norge ikke har inngått en skatteavtale med det landet selskapet også anses hjemmehørende i, vil selskapet være alminnelig skattepliktig til begge land. Dobbeltbeskatning kan da forekomme. Skatteloven har i § 16-20 flg. regler for

---

<sup>153</sup> Zimmer (2009) a s. 68.

<sup>154</sup> L.C.

<sup>155</sup> Eksempelen er hentet fra OECDkomm. art. 4 pkt. 21.

skattefradrag for skatt betalt i fremmed land på den samme inntekt. Dette fradraget er imidlertid begrenset til skatt på den inntekt som har sin kilde i det landet hvor selskapet også anses hjemmehørende. Det kan dermed ikke gjøres fradrag for skatt betalt i en annen stat på inntekt som har sin kilde i en tredje stat, jf. § 16-20 (1) første punktum. Statene har også mulighet til å inngå en gjensidig avtale med siktemål å løse en oppstått dobbeltbeskatningssituasjon.

Som nevnt ovenfor, kommer Wienkonvensjonens bestemmelser om traktattolkning til anvendelse ved tolkningen Mønsteravtalen. Siden det legges til grunn folkerettslige prinsipper ved tolkningen, skulle det tilsi at tolkningsresultatet blir det samme i begge avtalestatene. Statene bør da ha en felles forståelse av begrepet.

Det er imidlertid de enkelte staters skattemyndigheter og domstoler tolker og anvender skatteavtalene, og det finnes ikke et internasjonalt organ som kan løse skatteavtaletvister. Det kan dermed tenkes at to stater tolker hjemstedsbestemmelsen i en skatteavtale forskjellig, slik at selskapet fortsatt anses for å ha alminnelig skatteplikt til begge land. I praksis hender det ofte at én og samme skatteavtale blir tolket på forskjellig måte i de to avtalestater.<sup>156</sup> Det vil da oppstå en dobbeltbeskatningssituasjon som formelt sett skulle vært forhindret av skatteavtalen, og spørsmålet er hva som skjer da. Da avtalen ikke gir noen løsning på denne problemstillingen, kan dobbeltbeskatning bare avverges gjennom en gjensidig avtale mellom avtalestatene som regulerer situasjonen i den konkrete saken.<sup>157</sup>

Det kan også tenkes at et selskap ikke kan anses hjemmehørende i noen stat. Siden skatteavtalene forutsetter at et subjekt er hjemmehørende i minst én av statene, regulerer ikke avtalene dette forhold.<sup>158</sup> Selskapet vil dermed ikke ha alminnelig skatteplikt til noen stat.

---

<sup>156</sup> Skaar (2006) s. 53.

<sup>157</sup> L.C.

<sup>158</sup> Zimmer (2009)a s. 127.

## 8 Mønsteravtalen artikkel 4

I denne delen av oppgaven vil jeg gjøre rede for når Mønsteravtalen artikkel 4 gjelder for et selskap, herunder klarlegge hvor selskapet skal anses hjemmehørende etter denne bestemmelsen i en dobbelthjemstedssituasjon.

Mønsteravtalen bygger på det prinsipp at bare én stat kan anses som hjemstedsstat.<sup>159</sup> Hjemstedsbestemmelsen i artikkel 4 kan dermed hindre dobbeltbeskatning ved at en stat gir avkall på å være hjemstedstaten, mens den andre staten innrømmes den alminnelige beskatningsretten.

Jeg vil først gjøre rede for hva som skal til for at et selskap skal anses som ”resident of a contracting state”, altså hjemmehørende i en av avtalestatene.

### 8.1 Henvisningen til statenes interne rett

Det følger av Mønsteravtalen artikkel 4 (1) første punktum at

”the term ’resident of a Contracting State’ means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reasons of ...place of management or any other criterion of a similar nature...”

Begrepet ”person” omfatter også selskaper, jf. artikkel 3 (1). Utgangspunktet i artikkel 4 (1) er altså at det er statenes interne rett som skal avgjøre i hvilken stat selskapet hører hjemme. Er et selskap hjemmehørende i bare én stat, blir dette lagt til grunn også etter skatteavtalen. Hvis selskapet ikke er bosatt i noen av avtalestatene etter statenes internrett, gjelder ikke skatteavtalen for vedkommende selskap.<sup>160</sup>

Det er opp til avtalestatene selv å bestemme hvilke kriterier som skal gjelde for at et selskap skal anses hjemmehørende i vedkommende land. Dersom statene legger til grunn ulike kriterier for dette, kan det tenkes at selskapet blir å anse som bosatt i begge statene. Et eksempel på en slik situasjon er når det etter en stats internrett er avgjørende om selskapet er registrert der, mens det i den andre staten er avgjørende hvor selskapets

---

<sup>159</sup> Liland (2002) s. 54.

<sup>160</sup> Skaar (2006) s. 110.



virkelige ledelse er.<sup>161</sup> Dermed oppstår problemet med dobbelthjemsted. Det er da behov for å anvende artikkel 4 (3) for å unngå at selskapet får alminnelig skatteplikt til begge stater. Skatteavtalen avgjør da hvilken stat som skal anses for hjemstedsstat i forhold til avtalen.

## 8.2 Selskapet må være gjenstand for generell skatteplikt

For at et selskap skal kunne anses hjemmehørende i en stat, må selskapet være "liable to tax" i vedkommende stat etter landets internrett. Meningen med dette uttrykket har vært å ekskludere skattytere som har en mer begrenset skatteplikt til et land.<sup>162</sup> Et selskap kan altså bare bli ansett som bosatt i en stat, dersom det har en mer generell skatteplikt der.

Selskapet må også anses å være et selvstendig skattesubjekt i den aktuelle stat for å kunne være "liable to tax". Skatteavtalen vil dermed ikke gjelde for et deltakerlignet selskap. Dette innebærer at dersom et selskap er et selvstendig skattesubjekt i et annet land, men ikke i Norge, kan inntekt bli skattlagt både hos deltakere bosatt i Norge og hos selskapet i den annen stat.<sup>163</sup> Artikkel 4 vil ikke løse dette problemet.<sup>164</sup>

En kan spørre hvordan vilkåret "liable to tax" skal forstås for skattefrie institusjoner. Dette er i norsk rett ikke tolket som et krav om at selskapet faktisk blir beskattet.<sup>165</sup> Det er imidlertid bare betingede skattefrie institusjoner som kan anses å være "liable to tax" etter skatteavtalen.<sup>166</sup>

Dersom et selskap er hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 (1), kan det bli ansett som bosatt her også etter Mønsteravtalens artikkel 4.

---

<sup>161</sup> Eksempelet er hentet fra OECDkomm. art. 4 pkt. 21.

<sup>162</sup> OECDkomm. art. 4 pkt. 8.3.

<sup>163</sup> Zimmer (2009)a s. 128.

<sup>164</sup> Men etter skatteloven § 16-20 (2) kan norske deltakere kreve kreditt i norsk skatt for andel av selskapets skatt i den annen stat, se Zimmer, op.cit. s. 285 flg. for en nærmere innføring.

<sup>165</sup> Skaar (2006) s. 111.

<sup>166</sup> L.C.

### 8.3 "Place of effective management"

Dersom statenes interne rett medfører at et selskap er hjemmehørende i begge stater, følger det av Mønsteravtalen artikkel 4 (3) at selskapet skal anses som "resident only of the State in which its place of effective management is situated". Ordlyden tilsier at det er hvor selskapet ledes fra som er avgjørende, og ikke hvor en del av selskapet befinner seg.

Dette innebærer at det legges til grunn et materiell kriterium, nemlig hvor selskapets virkelige ledelse utføres. OECD landene har ikke ansett formelle kriterier, så som registrering, som tilfredsstillende kriterier for å avgjøre selskapets hjemsted.<sup>167</sup> Hvis en stat etter internrett lar det være avgjørende hvor selskapet er registrert, mens den andre staten lar virkelig ledelse være avgjørende, må førstnevnte stat gi avkall på å være hjemstedsstat. Hvis begge statene har virkelig ledelse som kriterium, er det skatteavtalens begrep som vil avgjøre situasjonen.<sup>168</sup> Det må da avgjøres i hvilken stat de mest betydningsfulle ledelsesfunksjonene er.<sup>169</sup>

Det heter i kommentarene at stedet for den virkelige ledelse er

"...the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made. All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management".<sup>170</sup>

Kommentarene gir dermed uttrykk for at det må foretas en helhetsvurdering av hvor selskapets virkelige ledelse utøves. Dette innebærer at også vil bli tatt hensyn til andre omstendigheter enn hvor ledelsen på styrenivå foregår. I tidligere utgaver av kommentarene fremgikk det at den effektive ledelse normalt ville være der hvor styret treffer sine beslutninger. Dette ble imidlertid fjernet da det var uenighet blant statene om vektleggingen av hvor styremøtene holdes, fremfor hvor den daglige ledelse treffes

---

<sup>167</sup> OECDkomm. art. 4 pkt. 22.

<sup>168</sup> Eksemplene er hentet fra Zimmer (2009)a s. 133.

<sup>169</sup> Skaar (2006) s. 122.

<sup>170</sup> OECDkomm. art. 4 pkt. 24.

sine viktigste beslutninger.<sup>171</sup> Dette tyder på at det må foretas en bredere vurdering av hvor selskapets øverste ledelse utøves.

Det fremgår videre av Mønsteravtalens kommentarer at et selskap kan ha ledelsen i mer enn ett land, men kan bare ha den effektive ledelse i ett land av gangen. Det er altså en forskjell mellom ”place of management” og ”place of effective management”, hvor sistnevnte er en mer kvalifisert form.<sup>172</sup>

Da vurderingen er basert på alle relevante fakta og omstendigheter, er det imidlertid vanskelig å utelukke at selskapet kan anses for å ha sin virkelige ledelse i mer enn ett land. Dagens teknologi vil i tillegg gjøre det vanskelig å fastslå hvor den virkelige ledelse egentlig utøves. Innholdet i kriteriet synes også å være noe uklart, noe som kan åpne for ulike tolkninger i de ulike statene. Det er ikke gitt at de ulike statene vil vektlegge de ulike ledelsesfunksjonene på samme måte. Det har også vært foreslått å endre vilkåret om den virkelige ledelse for å gi det et mer klart innhold. Dette forslaget drøftes nedenfor i kapittel 8.4.

Det er også et spørsmål hva som skjer, dersom den virkelige ledelse utøves i et tredje land.<sup>173</sup> Et eksempel på det er at det i avtalestat A er registrering som er avgjørende, mens i avtalestat B er det avgjørende hvor selskapet har sin vesentlige aktivitet. Et selskap kan bli ansett som hjemmehørende i begge stater etter internrett, samtidig som den virkelige ledelse utøves i et tredje land. Etter hva jeg kan se, løser ikke artikkel 4(3) forholdet mellom avtalestat A og B. Det må da inngås en avtale mellom statene som kan hindre dobbeltbeskatning i den konkrete situasjon.

Kommentarene åpner for at avtalestatene kan velge å erstatte Mønsteravtalen artikkel 4(3) med en bestemmelse som løser dobbeltbostedssituasjoner etter hvert som de oppstår. Det er da opp til statenes kompetente skattemyndigheter å inngå en gjensidig avtale som avgjør i hvilken stat selskapet er hjemmehørende.<sup>174</sup> Dette kan være en

---

<sup>171</sup> OECD, Draft contents of the 2008 update to the model tax convention (2008) s. 7.

<sup>172</sup> OECDkomm. art. 4 pkt. 24.

<sup>173</sup> Problemstillingen er også tatt opp i Oliver (2001) s. 294.

<sup>174</sup> OECDkomm. art. 4 pkt. 24.1.

bedre måte å løse dobbeltbostedssituasjoner, da statene på forhånd kan avtale hvilke tilknytningskriterier som skal være bestemmende i avgjørelsen av hvor et selskap er hjemmehørende.

#### 8.4 Forslag om endring av Mønsteravtalens hjemstedsregel

En arbeidsgruppe innen OECD utarbeidet i 2003 et diskusjonsnotat der det fremmes forslag om nye regler som kan løse situasjoner der et selskap etter statenes interne rett anses for å høre hjemme i begge.<sup>175</sup> De foreslåtte regler var tenkt å komme til anvendelse hvor kriteriet ”place of effective management” ikke gir et tilfredsstillende svar på hvor selskapet har hjemsted. Diskusjonsnotatet har senere blitt forkastet. Det var særlig uenighet blant OECD landene om vektleggingen av hvor styremøtene holdes, fremfor hvor den øverste ledelse av selskapet foretar nøkkelbeslutningene.<sup>176</sup>

Selv om forslaget nå er forkastet, vil jeg i denne delen av oppgaven redegjøre for hva som følger av notatet. Nedenfor blir det drøftet hvorvidt det norske tilknytningskriteriet om ledelse på styrenivå er egnet som eneste kriterium ved avgjørelsen av hvor selskapet hører hjemme. Gjennomgangen av arbeidsgruppens forslag om endring kan dermed belyse hvorvidt det kan oppstilles mer egnede kriterier som kan avgjøre hvor selskapet hører hjemme.

Det første forslaget i diskusjonsnotatet går ut på å bearbeide konseptet om ”place of effective management” ved å utvide vilkårene slik de følger av Mønsteravtalens kommentarer. I følge forslaget om endring av kommentarene, skal det fortsatt være avgjørende hvor nøkkelpersonell og kommersielle avgjørelser nødvendig for selskapets drift blir besluttet. Dette anses vanligvis å være der hvor styret treffer sine beslutninger, hvilket normalt korresponderer med hvor styremøtene holdes. Det understrekes imidlertid at beslutninger av denne art ofte treffes et sted, men formelt slutføres et annet. I disse tilfellene må det også tas hensyn til andre faktorer. Det er da den reelle styreledelsen som vil være avgjørende for hvor selskapet skal anses å ha sin virkelige ledelse. Videre følger det at der hvor avgjørelsene i realiteten treffes av en

---

<sup>175</sup> OECD, Place of effective management concept; suggestions for changes to the OECD model tax convention. (Paris 2003). Denne delen av avhandlingen er basert på dette notatet. Notatet er også behandlet i Skaar (2006) s. 122-124 og Zimmer (2009)a s. 133-134.

<sup>176</sup> OECD, Draft contents of the 2008 update to the model tax convention (2008) s. 7.

hovedaksjonær eller daglig leder, vil stedet der disse personers beslutninger blir truffet anses som en viktig faktor i avgjørelsen av hvor selskapet har dets ”place of effective management”.

Det andre forslaget går ut på å erstatte Mønsteravtalens artikkel 4 (3) med en ny regel, hvor det er fire regler som står i et hierarkisk forhold til hverandre. Hovedregelen er at selskapet skal anses hjemmehørende der det har sin virkelige ledelse. Arbeidsgruppen har tatt høyde for at det i enkelte situasjoner ikke er mulig å lokalisere den virkelige ledelsen, og den neste regelen består av tre alternative kriterier. Selskapet skal enten anses hjemmehørende i den stat den har sterkest økonomisk tilknytning til, der hvor selskapets virksomhet hovedsakelig utføres, eller i den stat der den øverste daglige ledelse i det vesentlige utføres.<sup>177</sup>

Det følger av forslaget om endring, at kriteriet om sterkest økonomisk tilknytning er valgt fordi et selskap bør anses hjemmehørende i den stat hvor selskapet i størst grad utnytter vedkommende stats økonomiske ressurser. Dette gjelder både den rettslige, finansielle, fysiske og sosiale infrastruktur. Det heter videre i diskusjonsnotatet, at man ved anvendelsen av denne testen må se på flere ulike faktorer. Det vil være faktorer så som i hvilken stat selskapet har de fleste ansatte og eiendeler, hvor det har sin hovedsaklige aktivitet, hvor det får de fleste inntektene fra, hvor hovedkontoret er, fra hvor den øverste ledelse av selskapet foregår fra, eller der selskapet utleder sin rettslige status. Hvis disse og andre faktorer leder til at selskapet er mer økonomisk tilknyttet en stat enn den andre, vil selskapet anses bosatt bare i den staten.

I forbindelse med det andre kriteriet, følger det av forslaget at dette kriteriet innebærer en funksjonell analyse av virksomheten som utøves av selskapet i de to statene det er snakk om. Selskapet skal anses som hjemmehørende i den stat hvor dets viktigste funksjoner utøves. Det siste kriteriet går ut på at selskapet har hjemsted der den øverste daglige ledelse i det vesentligste utføres. Dette vil i følge forslaget som regel være i den stat hvor hovedkvarteret er.

---

<sup>177</sup> Her har jeg brukt samme oversettelse som i Skaar (2006) s. 123.

Skulle ingen av de to første reglene avgjøre saken, er den tredje regelen at selskapet er hjemmehørende i den stat den utleder sin rettslige status fra. Dette vil som regel være i den stat hvis lov selskapet er etablert under. Løser ingen av disse reglene spørsmålet, har de involverte statene en plikt til å avgjøre spørsmålet ved gjensidig avtale.

## 9 Sluttbemerkninger

### 9.1 Har hjemstedsbegrepet samme betydning som i norsk rett som i Mønsteravtalen?

Det kan spørres hvorvidt det er samsvar mellom hjemstedsbegrepet i Mønsteravtalen og det norske hjemmehørendebegrepet. Dommen fra Kristiansand tingrett legger til grunn at begrepene er sammenfallende.<sup>178</sup> Den vanlige oppfatningen er at skatteavtalens kriterium for hvor et selskap er hjemmehørende, ligger nær det som følger av norsk intern rett.<sup>179</sup>

Mønsteravtalens kommentarer tyder imidlertid på at hjemstedsbegrepet i avtalen har en videre forståelse enn det hjemmehørendebegrepet har i norsk rett. I følge kommentarene beror hjemstedet for selskaper som nevnt på en helhetsvurdering, hvor også andre tilknytningskriterier enn ledelse på styrenivå må tas i betraktning. De tidligere kommentarene ga som nevnt tidligere uttrykk for at den effektive ledelse normalt vil innebære det stedet hvor styret treffer sine beslutninger. Endringen av kommentarene tilsier at det ikke skal foretas en slik vektlegging av styrebeslutninger ved anvendelsen av artikkel 4.

I artikkelen "Effective Management" hevder J. D. B. Oliver at det er holdepunkter for at begrepet "place of effective management" er ment å ha en selvstendig betydning, og ikke skal tolkes i samsvar med den interne retten i den aktuelle staten.<sup>180</sup> Han begrunner dette blant annet i at skal avtalen være effektiv, må de respektive statene ha en felles forståelse av begrepet. Legger alle land til grunn at det er sammenfall mellom hjemstedsbestemmelsen i internrett og bestemmelsen i Mønsteravtalen, vil avtalen ikke ha en selvstendig betydning i denne sammenheng. OECDs forsøk på å utdype betydningen av begrepet i kommentarene tilsier også komiteen har ment at det skal ha en selvstendig betydning.<sup>181</sup>

---

<sup>178</sup> Utv.2010 s.968.

<sup>179</sup> Gjems-Onstad s. 978.

<sup>180</sup> Oliver (2001) s. 290.

<sup>181</sup> L.C.

Det må dermed kunne legges til grunn at det ikke er fullstendig sammenfall mellom hjemmehørendebegrepet i skatteloven § 2-2 og hjemstedsbegrepet i Mønsteravtalen artikkel 4. Hadde det vært fullstendig sammenfall, kunne det ha gått utover effektiviteten til skatteavtalene.

## 9.2 Er ledelse på styrenivå et egnet kriterium for å avgjøre når et selskap er hjemmehørende i Norge?

Et selskap skal altså anses hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 når selskapets ledelse på styrenivå befinner seg her, og dette er det eneste vilkåret etter norsk rett. Det kan spørres hvorvidt dette kriteriet alene er egnet til å avgjøre når et selskap er hjemmehørende i Norge.

Ved avgjørelsen av hvor selskapets ledelse på styrenivå er, vil momenter som hvor styremedlemmene er bosatt og hvor styremøtene er avholdt være viktige. Dette er gunstig for skattyter, da det er lett for selskapet å tilpasse seg dette.<sup>182</sup> Moderne kommunikasjon gjør det mulig for styremedlemmer å holde styremøter hvor som helst, noe som gjør det vanskelig å kontrollere hvor ledelsen på styrenivå er. Dette gjelder særlig dersom selskapet har tilknytning til flere land. Etter aksjeloven § 16-9 er det heller ikke et krav om å behandle saker i møte. Det er opp til styrelederen å bestemme om saken kan behandles på annen måte. Skatteyttere kan på denne måten helt legalt tilpasse seg hvor de ønsker å bli ansett hjemmehørende.

Min oppfatning er derfor det kan oppstå situasjoner der det ikke er mulig å bestemme hvor ledelsen på styrenivå utøves.

## 9.3 De lege ferenda

Da det gjeldende kriteriet for når et selskap har alminnelig skatteplikt til Norge virker å være utilstrekkelig, kan det spørres hvilke alternative løsninger som kan tenkes. Det har blitt gitt uttrykk for at skatteloven bør gi en definisjon på hjemmehørendebegrepet, slik at det får et mer enhetlig preg. Dette forslaget ble imidlertid ikke fremmet da det ble ansett å være en for komplisert oppgave.<sup>183</sup> Selv om det nok vil være en komplisert

---

<sup>182</sup> Utv.2011 s.123.

<sup>183</sup> Ot.prp.nr.46 (1995-1996) s. 15.



oppgave, er det åpenbart et behov for en definisjon på begrepet. Slik situasjonen er nå, må skattetaten forholde seg til skatteregimer i et stort antall land.

Da dagens regler er lett å tilpasse seg og vanskelig å kontrollere, vil det være ønskelig med mer objektive regler. Land som har andre regler enn oss legger gjerne til grunn enklere kriterier, som hvor et selskap er stiftet, hvor det er opprettet, hvor det er registrert, hvor det har hovedkontor eller hvor aktiviteten utføres.<sup>184</sup>

Jeg er av den oppfatning at hvor det ikke lar seg fastslå hvor den virkelige ledelse foregår fra, bør det oppstilles et tilleggskriterium. Det kan da være naturlig å ta utgangspunkt i at et selskap hører hjemme i den stat det har sterkest økonomisk tilknytning til, slik det er foreslått i diskusjonsnotatet redegjort for ovenfor. Det er i denne stat det meste av verdiskapningen vil finne sted, og dette tilsier at også overskuddet bør skattelegges i sin helhet her. Slik det fremgår av diskusjonsnotatet, vil det også være i denne stat selskapet utnytter de fleste økonomiske ressursene. Selv om det svært ofte vil være skattemessige motiver for hvor et selskap velger å etablere seg, vil det være mulig for utenforstående å fastslå at selskapet hører hjemme i staten og at det utfører en genuin økonomisk aktivitet der.

Ved anvendelsen av dette kriteriet må det legges til grunn en helhetsvurdering av ulike momenter. Diskusjonsnotatet oppstiller som nevnt faktorer som i hvilken stat selskapet har de fleste ansatte og eiendeler, hvor det har sin hovedsaklige aktivitet, hvor inntektene har sin hovedkilde, hvor hovedkontoret er, fra hvor den øverste ledelse av selskapet foregår fra, og hvor selskapet utleder sin rettslige status.

Dette kriteriet vil åpenbart også medføre ulemper, da det må foretas en meget bred vurdering. Hensynet til forutberegnelighet tilsier at det må være klare regler for når en skatteyder skal ha alminnelig skatteplikt til Norge. Det må imidlertid kunne antas at kriteriet om ledelse på styrenivå i de fleste tilfeller vil løse spørsmålet om hvor et selskap hører hjemme. Det vil dermed bare være behov for helhetsvurderingen hvor lokaliseringen av den virkelige ledelsen byr på tvil.

---

<sup>184</sup> Utv.2011 s. 123.

## 10 Register

### 10.1 Lover og forarbeider

#### *Lover*

Lov av 18.august 1911 nr. 8	Lov om skatt av formue og inntekt (byskatteloven) (her: skatteloven-1911) (opphevet).
Lov av 28.juli 1949 nr.15	Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbelbeskatning m.v. (dobbelbeskatningsavtaleloven).
Lov av 20.juli 1991 nr. 65	Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) (opphevet).
Lov av 27. november 1992 nr. 109	Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven).
Lov 13.juni 1997 nr.44	Lov om aksjeselskaper (aksjeloven).
Lov 26.mars 1999 nr. 14	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven).
Lov 12. desember 2008 nr. 99	Lov om endringer i lov 26.mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

#### *Forarbeider*

Ot.prp.nr.16 (1991-1992):	Oppfølging av skattereformen
Ot.prp.nr.46 (1995-1996):	Nye regler om fradrag i norsk skatt betalt i utlandet (Kredittmetoden)
Ot.prp.nr.86 (1997-1998):	Ny skattelov

Ot.prp.nr.42 (2002-2003): Om lov om endringer i skatteloven m.m.

Ot.prp.nr.1 (2007-2008): Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer

## 10.2 Domsregister

### *Norske dommer*

Rt.1923 s. 146

Rt.1926 s. 782

Rt.1937 s. 443 *Panama*

Rt.1973 s. 142

Rt.1990 s. 958

Rt.1994 s. 132 *Uncle John*

Rt.1994 s. 752 *Alphawell*

Rt.2002 s.1144

Rt.2008 s. 577 *Sølvik*

### *Utenlandske dommer*

2004 Dom av 23. november 2004, Sak E-1/04, Fokus Bank ASA og  
Den norske stat v/Skattedirektoratet.

## 10.3 Litteraturliste

Almvik (2006) Almvik, Fred-Ove og Vegard Kristiansen (red.).  
*Bedriftsbeskatning i praksis*. 3.utg. Bergen, 2006.

Andenæs (2007) Andenæs, Mads Henry. *Selskapsrett*. Oslo, 2007.

Bull (2010) Bull, Henrik. *Kommentar til EØS-loven*. I: Norsk  
lovkommentar nettversjon. (noten vist til er sist endret 21.  
desember 2010) [Sitert 5. april 2011].

- Bullen (2003)                      Bullen, Andreas. *Er vilkårene for fradrag i godtgjørelser i strid med artikkel 40 i EØS-avtalen (reglene om fri bevegelse av kapital)?* I: Skatterett nr. 01, 2003, s. 2-59.
- Eckhoff (2001)                      Eckhoff, Torstein (ved Jan E. Helgesen). *Rettskildelære*. 5.utg. Oslo, 2001.
- Gjems- Onstad (2003)              Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsbeskatterett*. 6.utg. Oslo, 2003.
- Hole (2000)                          Hole, Geir Peter. *Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper*. I: Skatterett 2000, s.18-36.
- Liland (2002)                        Liland, Anders H. og Espen Nordbø (red.). *Internasjonal skattehåndbok*. Oslo, 2002.
- Oliver (2001)                        Oliver, J. D. B. *Effective Management*. I: British Tax review, 5. 2001, s.289-295. (sitert fra international.westlaw.com)
- Ruud (2006)                         Ruud, Morten og Geir Ulfstein. *Innføring i folkerett*. Oslo, 2006.
- Sejersted (2004)                    Fredrik Sejersted... [et al.]. *EØS-rett*. 2.utg. Oslo, 2004.
- Skaar (2006)                        Skaar, Arvid Aage...[et al.]. *Norsk skatteavtalerett*. 1.utg. Oslo, 2006.
- Stoveland (2010)                    Stoveland, Per Helge...[et al.]. *Kommentar til skatteloven*. I: Norsk lovkommentar nettversjon. (noten vist til er sist endret 26. april 2010) [sitert 22. mars 2011].

Wilskow (1997)	Wilskow, Petter Chr. (red.). <i>Bedriftsbeskatning i praksis</i> . Oslo, 1997.
Woldbeck (2000)	Woldbeck, Terje. <i>Rederibeskatning i praksis</i> . Oslo, 2000.
Woxholth (2007)	Woxholth, Geir. <i>Selskapsrett</i> . Oslo, 2007.
Zimmer (1988)	Zimmer, Frederik (red.)... [et al.]. <i>Aksjeselskapsbeskatning, Inntektsbeskatning av aksjeselskaper og aksjonærer</i> . Oslo, 1988.
Zimmer (2009)a	Zimmer, Frederik. [a] <i>Internasjonal inntektsskatterett</i> . 4.utg. Oslo, 2009.
Zimmer (2009)b	Zimmer, Frederik. [b] <i>Lærebok i skatterett</i> . 6.utg. Oslo, 2009.
Aarbakke (1990)	Aarbakke, Magnus. <i>Skatt på inntekt</i> . 4.utg. Oslo, 1990.
Aarbakke (2004)	Magnus Aarbakke... [et al.]. <i>Aksjeloven og allmennaksjeloven, kommentarutgave</i> . 2.utg. Oslo, 2004.

#### 10.4 Utvalget (dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål)

Utv.1995 s. 481FIN	Finansdepartementets brev av 28. februar 1995.
Utv.1998 s. 848FIN	Finansdepartementets brev av 7. mai 1998.
Utv.2001 s. 928	Leegaard, Thor. <i>Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – utilstrekkelig lovgivning?</i> (siteret fra rettsdata.no).

Utv.2003 s. 589	Aarum, Frode Gløer. <i>Fra lignings- og klagebehandlingen ved Sentralskattekontoret ved storbedrifter</i> . (sitert fra rettsdata).
Utv.2010 s. 968	Dom fra Kristiansand tingrett.
Utv.2011 s. 123	Widerberg, Hilde og John Harald Berger. <i>Hjemmehørende-begrepet i skatteloven</i> . (sitert fra rettsdata.no).
<b>10.5 Annet</b>	
<i>Traktater</i>	
Wien- konvensjonen	Wien- konvensjonen om traktatrett, Wien, 23. mai 1969.
<i>Uttalelser</i>	
Finansdepartementets uttalelse til EFTAs overvåkningsorgan	Finansdepartementet. <i>Complaint against Norway concerning taxation of non-resident investment funds</i> . Brev av 16. oktober, 2009, ref. 08/4596 SL AEE/KR. <a href="http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/utvalgte-brev/2009/complaint-against-norway-concerning-taxa.html?id=582127">http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/utvalgte-brev/2009/complaint-against-norway-concerning-taxa.html?id=582127</a> [sitert 30.mars 2011].
Finansdepartementets uttalelse til Skatte- direktoratet	Finansdepartementet. <i>Utenlandske selskaper i EØS som subjekt og objekt under fritaksmetoden</i> . Brev av 29. september 2009, ref. 06/5101 SL. <a href="http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/prinsipputtalelser_fortolkninger/2009/utenlandske-selskaper-i-eos-som-subjekt-.html?id=578464">http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/prinsipputtalelser_fortolkninger/2009/utenlandske-selskaper-i-eos-som-subjekt-.html?id=578464</a> [sitert 30.mars 2011].
Justisdepartementets tolkningsuttalelse	Justisdepartementet, brev av 6. januar 1998, saksnr. 1997/11163 E. <a href="http://www.regjeringen.no/nb/dep/jd/kampanjer/tolkningsuttalelser/sammenslutningsrett/tolkningsuttalelser-om-">http://www.regjeringen.no/nb/dep/jd/kampanjer/tolkningsuttalelser/sammenslutningsrett/tolkningsuttalelser-om-</a>

[aksjeloven-1976/-2-2---aksjeloven--2-2-forste-ledd-nr-2-.html?id=456565](http://aksjeloven-1976/-2-2---aksjeloven--2-2-forste-ledd-nr-2-.html?id=456565) [sitert 14. mars 2011].

*Skattedirektoratet*

Lignings- ABC                      Skattedirektoratet. Lignings- ABC 2010/2011. 32. utg.  
2010/2011                      Oslo, 2011.

*OECD*

- 1997                      Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital, Paris 1997 (vedlegg til Mønsteravtalen).
- 2003                      Discussion draft: Place of effective management concept: suggestions for changes to the OECD model tax convention, 27 May 2003.  
<http://www.oecd.org/dataoecd/24/17/2956428.pdf>
- 2008                      Draft contents of the 2008 update to the model tax convention, 2008.  
<http://www.oecd.org/dataoecd/48/60/40489100.pdf>
- 2010                      OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, 22 July 2010. (Mønsteravtalen) <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/fulltext/2310081e.pdf?expires=1302857833&id=0000&accname=ocid195785&checksum=B569D684F1468032DA97F28532A7474E>

*Internettsider*

Gyldendal Rettsdata  
Lovdata  
Westlaw International